Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 25 de abril de 2013 *

«Incumplimiento de Estado — Fiscalidad — Directiva 2006/112/CE — Artículo 11 — Legislación nacional que reserva a las empresas de los sectores financiero y de seguros la posibilidad de formar un grupo de personas que pueda calificarse de sujeto pasivo único del IVA»

En el asunto C-480/10,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento, con arreglo al artículo 258 TFUE, interpuesto el 5 de octubre de 2010,

Comisión Europea, representada por los Sres. R. Lyal y K. Simonsson, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino de Suecia, representado por las Sras. A. Falk y S. Johannesson, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

apoyado por:

Irlanda, representada por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por la Sra. G. Clohessy, SC, y el Sr. N. Travers, BL,

República de Finlandia, representada por la Sra. H. Leppo, en calidad de agente,

partes coadyuvantes,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, y el Sr. J.-C. Bonichot, las Sras. C. Toader y A. Prechal y el Sr. E. Jarašiūnas (Ponente), Jueces,

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de septiembre de 2012;

* Lengua de procedimiento: sueco.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de noviembre de 2012;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de Suecia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1, en lo sucesivo, «Directiva IVA»), al reservar la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a los sectores financiero y de seguros.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

2 El artículo 11 de la Directiva IVA dispone:

«Previa consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (denominado en lo sucesivo "Comité del IVA"), cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.»

Derecho sueco

3 El artículo 1 del capítulo 6a de la mervärdesskattelagen (1994:200) [Ley (1994:200) del impuesto sobre el valor añadido] (en lo sucesivo, «Ley sueca del IVA») prevé:

«A los efectos de la aplicación de las disposiciones de esta Ley, en las circunstancias que se describen en este capítulo, dos o más entidades económicas podrán considerarse como una sola entidad económica (grupo a efectos del IVA), y la actividad que ejerza el grupo podrá considerarse como una única actividad.»

4 El artículo 2 del capítulo 6a de la citada Ley precisa:

«Sólo formarán parte de un grupo a efectos del IVA:

1. entidades económicas sometidas a la supervisión de la Inspección fiscal que ejerzan una actividad que esté exenta porque el volumen de negocios de dicha actividad esté exento con arreglo a los artículos 9 o 10 del capítulo 3, y

2. entidades económicas cuyo objeto principal sea la entrega de bienes o la prestación de servicios a las entidades económicas a que se refiere el número 1 anterior, o

3. entidades económicas que sean comisionistas y comitentes y estén unidas por una relación de comisión como la contemplada en el capítulo 36 de la Ley del impuesto sobre la renta (1999:1229).»

5 El artículo 9 del capítulo 3 de la Ley sueca del IVA exime del impuesto la prestación de servicios bancarios y financieros y las operaciones de negociación de títulos-valores o transacciones similares.

6 El artículo 10 del capítulo 3 de la misma Ley también exime del impuesto la prestación de servicios de seguro y reaseguro. Del conjunto de estas disposiciones se desprende que la formación de un grupo a efectos del IVA se reserva principalmente a las empresas de los sectores financiero y de seguros.

Procedimiento administrativo previo y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

7 Al estimar que las disposiciones de la Ley sueca del IVA, que reservan la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a los proveedores de servicios financieros y de seguros, son incompatibles con el artículo 11 de la Directiva IVA, la Comisión remitió, el 23 de septiembre de 2008, un escrito de requerimiento al Reino de Suecia para que éste presentara sus observaciones.

8 En su respuesta de 19 de noviembre de 2008 a dicho escrito de requerimiento, las autoridades suecas sostuvieron que las disposiciones de la Ley sueca del IVA no son contrarias a la Directiva IVA.

9 No satisfecha con dicha respuesta, la Comisión remitió al Reino de Suecia, el 20 de noviembre de 2009, un dictamen motivado, al que aquél contestó mediante escrito de 20 de enero de 2010, indicando que mantenía la postura expresada en su respuesta al citado escrito de requerimiento.

10 En estas circunstancias la Comisión decidió interponer el presente recurso.

11 Mediante autos del Presidente del Tribunal de Justicia de 15 de febrero y 6 de julio de 2011, se admitió la intervención de la República de Finlandia e Irlanda en apoyo de las pretensiones del Reino de Suecia.

Sobre el recurso

Sobre la admisibilidad

Alegaciones de las partes

12 El Reino de Suecia señala que la Comisión invoca, en apoyo de su recurso, el principio de igualdad de trato mientras que, en el dictamen motivado, indicaba que la interpretación que hace del artículo 11 de la Directiva IVA resulta del principio de neutralidad fiscal. Dicho Estado argumenta, en su dúplica, que el objeto del litigio se amplió y, por tanto, se modificó.

13 La República de Finlandia considera que el procedimiento administrativo previo y el presente recurso no permiten determinar claramente si la Comisión reprocha al Reino de Suecia una infracción del principio de neutralidad fiscal o una infracción del principio de igualdad de trato. La República de Finlandia recuerda que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, por un lado, las razones de hecho y de Derecho en que se basa el recurso deben deducirse de modo coherente y comprensible del propio texto de la demanda y, por otro lado, el objeto del litigio está circunscrito por el procedimiento administrativo previo y debe, por tanto, basarse en los mismos motivos y alegaciones que el dictamen motivado.

14 La Comisión señala, para responder a esta alegación, que las razones de hecho y de Derecho en que se basa su recurso se deducen de modo coherente y comprensible de la demanda. Sin negar que las empresas suecas que ejercen su actividad en los sectores financiero y de seguros no compiten con otras empresas suecas que operan en otros sectores, la Comisión admite que el principio de neutralidad fiscal que invocó en el marco del procedimiento administrativo previo no es aplicable en este caso. Sin embargo, considera que no ha ampliado o modificado el objeto del litigio, con respecto al dictamen motivado, al haber formulado, para argumentar su recurso, una alegación basada en una infracción del principio de igualdad de trato.

Apreciación del Tribunal de Justicia

15 Procede recordar que las razones esenciales de hecho y de Derecho en que se basa el recurso deben deducirse de modo coherente y comprensible del propio texto de la demanda (véase, en especial, la sentencia de 24 de marzo de 2011, Comisión/España, C-400/08, Rec. p. I-1915, apartado 36 y jurisprudencia citada). En el presente caso, el recurso de la Comisión, del cual se desprende claramente que ésta invoca, en apoyo de su recurso, no una infracción del principio de neutralidad fiscal, sino una infracción del principio de igualdad de trato, responde a esta exigencia.

16 Procede igualmente recordar que, según reiterada jurisprudencia, el objeto de un recurso interpuesto al amparo del artículo 258 TFUE está circunscrito por el procedimiento administrativo previo previsto por dicha disposición. Por lo tanto, el recurso debe basarse en los mismos motivos y alegaciones invocados en el dictamen motivado. No obstante, esta exigencia no puede llegar a imponer en todos los supuestos una coincidencia perfecta entre las imputaciones de la parte dispositiva del dictamen motivado y las pretensiones del recurso, siempre que el objeto del litigio, tal como se define en el dictamen motivado, no se haya ampliado ni modificado (véanse en particular las sentencias de 11 de julio de 2002, Comisión/España, C-139/00, Rec. p. I-6407, apartados 18 y 19, y de 18 de noviembre de 2010, Comisión/Portugal, C-458/08, Rec. p. I-11599, apartados 43 y 44).

17 Por otro lado, es jurisprudencia reiterada que el principio de neutralidad fiscal constituye la expresión, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato que exige que las situaciones similares no reciban un trato diferente, a no ser que éste se justifique objetivamente. Sin embargo, mientras que la vulneración del principio de neutralidad fiscal sólo puede contemplarse entre operadores económicos competidores, la del principio general de igualdad de trato puede caracterizarse, en materia fiscal, por otros tipos de discriminaciones, que afecten a operadores económicos que no son forzosamente competidores, pero que se encuentran, no obstante, en una situación similar en otros aspectos (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec. p. I-2283, apartados 49 y 51).

18 De ello se infiere que el principio de igualdad de trato, en materia fiscal, no coincide con el principio de neutralidad fiscal. Por lo tanto, al alegar en su recurso que la Ley sueca del IVA, en la medida en que reserva la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a las empresas de los sectores financiero y de seguros, no es compatible con el principio de igualdad de trato, pese a que a este respecto había invocado el principio de neutralidad fiscal en el dictamen motivado, la Comisión amplió el objeto del litigio.

19 En consecuencia, el recurso de la Comisión es inadmisible en la medida en que se basa en una infracción del principio de igualdad de trato. El recurso es admisible en todo lo demás.

Sobre el fondo

Alegaciones de las partes

20 La Comisión considera que las disposiciones de la Ley sueca del IVA son contrarias al artículo 11 de la Directiva IVA en la medida en que su ámbito de aplicación se reserva a las empresas de los sectores financiero y de seguros.

21 La Comisión alega que cualquier régimen nacional relativo a los grupos a efectos del IVA establecido por un Estado miembro debe estar abierto a todos los operadores económicos establecidos en él, independientemente de su área de actividad. En efecto, según aquélla, dado que el sistema común del IVA es un sistema uniforme, el establecimiento de un régimen específico en el marco de dicho sistema debe, en principio, ser de aplicación general.

22 Una interpretación en este sentido del artículo 11 de la Directiva IVA se ve respaldada por la propia redacción de esta disposición, en la que nada parece indicar que un Estado miembro pueda reservar la aplicación del régimen que haya establecido a las empresas de un determinado sector. Asimismo, es acorde con el objeto de esta disposición, que es, como indica la exposición de motivos de la propuesta de la Comisión [COM(73) 950 final] que condujo a la adopción de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), que los Estados miembros, con vistas a la simplificación administrativa y a la lucha contra los abusos, puedan no considerar sujetos pasivos independientes a aquellos cuya independencia sea puramente jurídica.

23 Asimismo, si bien la Comisión admite que el principio de neutralidad fiscal no parece aplicable en el presente caso, mantiene que el régimen sueco relativo a los grupos a efectos del IVA vulnera el principio de igualdad de trato. Dicho régimen favorece en efecto a las empresas de los sectores financiero y de seguros con respecto a aquellas que operan en otros sectores. Ahora bien, el Reino de Suecia no ha acreditado que las empresas de los sectores financiero y de seguros no se encuentren en una situación similar a la de las empresas de otros sectores ni que la reserva del ámbito de aplicación del citado régimen a dichas empresas esté objetivamente justificada.

24 El Reino de Suecia niega el incumplimiento que se le reprocha. A su juicio, las disposiciones de la Ley sueca del IVA no vulneran el artículo 11 de la Directiva IVA.

25 Con carácter preliminar, el Reino de Suecia expone que, al amparo del artículo 11 de la Directiva IVA, durante el año 1998 estableció la posibilidad de formar grupos a efectos del IVA para las empresas de los sectores financiero y de seguros. Al considerar que se trataba de una excepción al principio según el cual todas las operaciones sujetas al impuesto están gravadas, reservó dicha posibilidad a los ámbitos en los que se consideró que existía mayor necesidad. Así pues, decidió que podían agruparse a efectos del IVA las entidades de crédito, las sociedades de inversión, las compañías de seguros, las empresas que ejercen una actividad financiera exenta y las empresas que, con carácter principal, proporcionan bienes o servicios a empresas financieras.

26 La introducción de la posibilidad de agrupación a efectos del IVA en los sectores financiero y de seguros se consideró especialmente oportuna debido a que a menudo la actividad de las empresas de dichos sectores se divide entre varias personas jurídicas distintas. Dado que las operaciones realizadas entre sociedades de un mismo grupo son corrientes y que las empresas financieras ejercen, esencialmente, actividades exentas, las repercusiones, por lo que se refiere al IVA, de las operaciones internas del grupo serían especialmente gravosas en este sector. Estas empresas están muy expuestas a la competencia de empresas establecidas en otros Estados miembros. Además, a fin de combatir el fraude y la evasión fiscales, de conformidad con el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva IVA, la

posibilidad de agrupación a efectos del IVA se limitó para que englobara a las empresas que, directa o indirectamente, se encuentran sometidas a la supervisión de la Inspección fiscal y que, por tanto, están incluidas en un régimen de control público.

27 Contrariamente a la Comisión, el Reino de Suecia considera que interpretar el artículo 11 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que permite que un régimen nacional relativo a los grupos a efectos del IVA se aplique únicamente a las empresas que pertenecen a determinados sectores.

28 En efecto, según el Reino de Suecia, dado que el sistema común del IVA es uniforme y se basa en un principio fundamental de un IVA general y universal, el artículo 11 de la Directiva IVA tiene carácter de excepción, ya que del mismo se desprende que las operaciones realizadas en el seno de un grupo de empresas pueden estar exentas. Por ello debe darse una interpretación estricta a este artículo.

29 Ni del texto ni del objeto del artículo 11 de la Directiva IVA se desprende, según el Reino de Suecia, que la aplicación de esta disposición por un Estado miembro implique que la posibilidad de formar parte de un grupo a efectos del IVA esté abierta a todas las empresas establecidas en su territorio. Por un lado, la falta de precisión en dicha disposición confirma a este respecto la facultad de apreciación de los Estados miembros para determinar de manera más precisa las personas establecidas en su territorio a las que se les concede esta posibilidad. Por otro lado, los objetivos de simplificación administrativa y de lucha contra los abusos no son pertinentes para todas las empresas y una generalización de la posibilidad de formar grupos a efectos del IVA aumentaría los riesgos de abuso, lo que iría en contra de uno de los objetivos perseguidos.

30 Asimismo, en opinión del Reino de Suecia, la Ley sueca del IVA no contraviene el principio de neutralidad fiscal ni el de igualdad de trato. En efecto, por un lado, la citada Ley no conlleva, a su juicio, una distorsión de la competencia, pues las empresas de los sectores financiero y de seguros únicamente compiten entre ellas. Por otro lado, dichas empresas no se encuentran en una situación similar a la de las empresas de otros sectores. Además, dicho Estado miembro considera que la reserva de la posibilidad de agrupación a efectos del IVA está justificada por razones objetivas.

31 Al igual que el Reino de Suecia, la República de Finlandia considera que nada en la redacción del artículo 11 de la Directiva IVA permite interpretar esta disposición en el sentido de que el régimen relativo a los grupos a efectos del IVA tenga que ser de aplicación general. La República de Finlandia estima que la Ley sueca del IVA es más congruente con el objetivo de uniformidad del sistema común del IVA que la interpretación que la Comisión hace del citado artículo 11, pues dicho objetivo exige que el ámbito de aplicación de los regímenes especiales autorizados por la Directiva IVA y que establecen excepciones a las disposiciones generales de la misma se limite lo máximo posible. La reserva del ámbito de aplicación del régimen relativo a los grupos a efectos del IVA no puede, según la República de Finlandia, supeditarse a ninguna otra condición que no sea la de respetar el principio de neutralidad fiscal. Ahora bien, la reserva de dicho régimen a las empresas de los sectores financiero y de seguros no contradice, a juicio de dicho Estado miembro, el mencionado principio ni, en cualquier caso, el principio de igualdad de trato.

32 Admitida a presentar observaciones orales, Irlanda mantuvo, en la vista, que el artículo 11 de la Directiva IVA no establece una excepción y no impone obligaciones a los Estados miembros.

Apreciación del Tribunal de Justicia

33 Dado que la existencia del incumplimiento reprochado por la Comisión al Reino de Suecia depende de la interpretación que deba darse al artículo 11 de la Directiva IVA, sobre la cual las partes han expresado posiciones divergentes, debe recordarse, con carácter preliminar, que para determinar el alcance de una disposición de Derecho de la Unión hay que tener en cuenta tanto sus términos como

su contexto y sus finalidades. Además, de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición de Derecho de la Unión que no contenga una remisión al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión Europea de una interpretación autónoma y uniforme (sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rec. p. I-10567, apartados 23 y 24).

34 Reviste especial importancia, para una aplicación uniforme de la Directiva IVA, que el concepto de «sujetos pasivos» definido en el título III de aquélla reciba una interpretación autónoma y uniforme. En este contexto, tal interpretación se impone en lo que respecta al artículo 11 de la Directiva IVA, a pesar del carácter facultativo, para los Estados miembros, del régimen que prevé, a fin de evitar, cuando se aplica, divergencias en la aplicación de dicho régimen de un Estado miembro a otro.

35 A este respecto, del texto del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva IVA resulta que ésta permite a cada Estado miembro considerar como un solo sujeto pasivo a varias personas cuando estén establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro, y aun siendo jurídicamente independientes se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Según su tenor literal, la aplicación de este artículo no está sometida a otros requisitos (sentencia de 9 de abril de 2013, Comisión/Irlanda, C-85/11, apartado 36). Tampoco prevé la posibilidad de que los Estados miembros impongan otros requisitos a los operadores económicos para poder constituir un grupo a efectos del IVA, como ejercer una determinada actividad o guardar relación con un sector de actividad específico.

36 No se desprende ni del texto del artículo 11 de la Directiva IVA ni del contexto de éste, a saber, el título III de la citada Directiva, que dicho artículo tenga carácter de disposición específica o que establezca una excepción que deba ser interpretada de manera restrictiva como sugieren el Reino de Suecia y la República de Finlandia.

37 En cuanto a los objetivos que persigue el artículo 11 de la Directiva IVA, de la motivación de la propuesta de la Comisión que condujo a la adopción de la Directiva 77/388 se deduce que, al adoptar el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de ésta, al que sustituyó el referido artículo 11, el legislador de la Unión quiso permitir que los Estados miembros no vincularan sistemáticamente la condición de sujeto pasivo al concepto de independencia puramente jurídica, bien con ánimo de simplificación administrativa, bien para evitar ciertos abusos, como por ejemplo el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos con el fin de beneficiarse de un régimen específico (sentencia Comisión/Irlanda, antes citada, apartado 47).

38 El artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva IVA también permite que los Estados miembros adopten todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación del párrafo primero del mismo artículo haga posibles el fraude o la evasión fiscales. Únicamente pueden adoptarse tales medidas respetando el Derecho de la Unión. Así pues, observando tal requisito, los Estados miembros pueden restringir la aplicación del régimen previsto en el mencionado artículo 11 para combatir el fraude o la evasión fiscales.

39 En el presente caso, como se ha expuesto en el apartado 26 de la presente sentencia, el Reino de Suecia alega que, a fin de combatir el fraude y la evasión fiscales, decidió, de conformidad con el artículo 11, párrafo segundo, de la Directiva IVA, reservar la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a las empresas que, directa o indirectamente, se encuentran sometidas a la supervisión de la Inspección fiscal y que, por tanto, están incluidas en un régimen de control público. Ahora bien, la Comisión no ha demostrado de forma convincente que, desde el punto de vista de la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, esta medida no estuviera justificada.

40 Por tanto, es preciso hacer constar que la Comisión no ha demostrado que reservar a las empresas de los sectores financiero y de seguros la aplicación del régimen previsto en el artículo 11 de la Directiva IVA sea contrario al Derecho de la Unión.

41 En consecuencia y dado que el recurso de la Comisión es inadmisible en la medida en que se basa en una infracción del principio de igualdad de trato, se ha de desestimar dicho recurso.

Costas

42 A tenor del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Puesto que el Reino de Suecia ha pedido que se condene en costas a la Comisión y se han desestimado los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas. Conforme al artículo 140, apartado 1, del mismo Reglamento, según el cual los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio cargarán con sus propias costas, procede decidir que Irlanda y la República de Finlandia cargarán con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) decide:

1) Desestimar el recurso.

2) Condenar en costas a la Comisión Europea.

3) Irlanda y la República de Finlandia cargarán con sus propias costas.

Firmas