SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 3 de abril de 2008 *

En el asunto C-124/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 9 de febrero de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de marzo de 2007, en el procedimiento entre

J.C.M. Beheer BV

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič y E. Levits (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de enero de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C. Wissels y M. de Mol, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. Z. Bryanston-Cross y el Sr. P. Harris, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. R. Lyal, A. Weimar y W. Roels, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte B, letra a), 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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre J.C.M. Beheer BV, sociedad neerlandesa, y el Staatssecretaris van Financiën en relación con una liquidación complementaria en materia de impuesto sobre el volumen de negocios de que fue objeto, por el período comprendido entre el 1 de enero de 1997 al 31 de diciembre de 1998, por un importe de 55.561 NLG (25.244 euros).

Marco jurídico

Sexta Directiva

3 A tenor del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4 El artículo 13 de la Sexta Directiva, titulado «Exenciones en el interior del país», establece:

«[…]

B. Otras exenciones

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

a) las operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros;

[…]»

Legislación nacional

5 El artículo 1 de la Ley de 1968 relativa al impuesto sobre el volumen de negocios (Wet op de omzetbelasting 1968; en lo sucesivo, «Wet OB 1968»), en su versión aplicable en el litigio principal, tiene el siguiente tenor:

«Estarán sujetos a un impuesto denominado "impuesto sobre el volumen de negocios":

a. las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, realizadas en los Países Bajos por operadores en el marco de sus actividades empresariales;

[…]»

6 A tenor del artículo 11, apartado 1, letra k), de la Wet OB 1968, que adapta el ordenamiento jurídico neerlandés al artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva:

«1. Estarán exentos del impuesto en las condiciones que deberán fijarse mediante una disposición general:

[…]

k. los seguros y las prestaciones de servicios efectuadas por los agentes de seguros;

[…]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

7 La demandante en el litigio principal actúa como subagente de VDL Polisassuradeuren BV (en lo sucesivo, «VDL»), sociedad neerlandesa que ejerce a su vez las funciones de corredor y agente de seguros.

8 VDL interviene, por una parte, como agente en la celebración de contratos de seguros y, por otra parte, como «agente apoderado» para determinadas compañías de seguros. En dicha condición, VDL celebra contratos de seguros de forma autónoma en nombre de éstas.

9 Las actividades que realiza la demandante en el litigio principal en nombre y por cuenta de VDL se refieren a la celebración de contratos de seguros, la gestión de transferencias de pólizas de seguros, la emisión de tales pólizas, el pago de comisiones, el suministro de información a la compañía de seguros y a los titulares de las pólizas de seguros. Además, propone y celebra, a iniciativa propia y de forma independiente, nuevos seguros.

10 A tenor del acuerdo entre VDL y la demandante en el litigio principal, esta última percibe de VDL, por las prestaciones que realiza para ella, una remuneración igual al 80 % de la comisión abonada a esta última sociedad por la celebración de un contrato de seguros. En caso de resolución de éste, está obligada a devolver la parte de la remuneración percibida a prorrata del período que reste por transcurrir hasta el vencimiento del contrato.

11 Por el período comprendido entre el 1 de enero de 1997 al 31 de diciembre de 1998, a la demandante en el litigio principal se le practicó una liquidación tributaria del impuesto sobre el volumen de negocios por un importe de 55.561 NLG (25.244 euros).

12 Tras una reclamación infructuosa y la desestimación del recurso que había interpuesto ante el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, fundamentada en que no podía invocar la exención prevista en el artículo 11, apartado 1, letra k), de la Wet OB 1968, la demandante en el litigio principal recurrió en casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

13 Al considerar que la solución del litigio del que conoce requiere una interpretación del Derecho comunitario, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el curso del procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Se extiende lo dispuesto en el artículo 13, parte B, inicio y letra a), de la Sexta Directiva a las actividades de una persona (jurídica) que desarrolla las actividades características y esenciales de un corredor y de un agente de seguros, en cuyo marco interviene en nombre de otro corredor o agente de seguros?»

Sobre la cuestión prejudicial

14 Con carácter preliminar, es preciso recordar que los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (sentencias de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen, C-8/01, Rec. p. I-13711, apartado 36; de 3 de marzo de 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Rec. p. I-1719, apartado 24, y de 21 de junio de 2007, Ludwig, C-453/05, Rec. p. I-5083, apartado 21).

15 Asimismo, según una jurisprudencia reiterada, dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA y que deben situarse en el contexto general del sistema común del IVA (sentencias de 8 de marzo de 2001, Skandia, C-240/99, Rec. p. I-1951, apartado 23; Arthur Andersen, antes citada, apartado 25, y Ludwig, antes citada, apartado 22).

16 Para responder útilmente a la cuestión prejudicial, procede determinar si, a pesar de que la demandante en el litigio principal sólo mantiene una relación indirecta con una de las partes de un contrato de seguros a cuya celebración contribuye, por medio de otro sujeto pasivo que tiene a su vez una relación directa con dicha parte, y al que la citada demandante está ligada contractualmente, las prestaciones que realiza a tales efectos están comprendidas no obstante entre las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros en el sentido del artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva.

17 En primer lugar, es preciso recordar que ya se ha declarado que el reconocimiento de la condición de corredor o agente de seguros depende del contenido de las actividades controvertidas (véase, en este sentido, la sentencia Arthur Andersen, antes citada, apartado 32).

18 A este respecto, basta observar que, como resulta de la resolución de remisión, la naturaleza de las actividades realizadas por la demandante en el litigio principal, tal como se describen en el apartado 9 de la presente sentencia, son indudablemente características de las actividades de un corredor o de un agente de seguros.

19 En segundo lugar, en cuanto a la relación entre el corredor o agente de seguros con las partes de un contrato de seguros a cuya celebración ha contribuido, debe señalarse que ni la Sexta Directiva ni la Directiva 77/92/CEE del Consejo, de 13 de diciembre de 1976, relativa a las medidas destinadas a facilitar el ejercicio efectivo de la libertad de establecimiento y de la libre prestación de servicios para las actividades de agente y de corredor de seguros (ex grupo 630 CITI) y por la que se establecen, en particular, medidas transitorias para estas actividades (DO 1977, L 26, p. 14; EE 06/01, p. 219), contienen una indicación al respecto.

20 No obstante, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 44 de la sentencia Taksatorringen, antes citada, a la que hace referencia el órgano jurisdiccional remitente en la resolución de remisión, que la expresión «las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros», contenida en el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva, se refiere únicamente a las prestaciones realizadas por profesionales que tengan relación simultáneamente con el asegurador y el asegurado.

21 A este respecto, el Gobierno neerlandés subraya que la demandante en el litigio principal no mantiene ninguna relación con los aseguradores y que actúa por cuenta y en nombre de VDL, que es el verdadero corredor y agente de seguros. Dicho Gobierno deduce de ello que no tiene derecho a disfrutar de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva por las prestaciones que realiza como corredor y agente de seguros. Añade que esto se desprende más en concreto de los apartados 44 y 33 respectivamente de las sentencias antes citadas Taksatorringen y Arthur Andersen.

22 Sin embargo, no puede acogerse la tesis del Gobierno neerlandés sobre la relación que deben tener el subagente así como el corredor y el agente de seguros con las partes en el contrato de seguros.

23 En efecto, por una parte, de la resolución de remisión resulta que, si bien la demandante en el litigio principal no está vinculada formalmente a los aseguradores por cuenta de los cuales interviene VDL, tiene, no obstante, una relación indirecta con éstos. Así, a través del acuerdo que la vincula con VDL, que está ella misma implicada en una relación contractual con los aseguradores, la demandante en el litigio principal, que actúa en nombre y por cuenta de VDL, está indirectamente vinculada a éstos.

24 Ahora bien, hay que subrayar que el Tribunal de Justicia, en la jurisprudencia en la que basa su interpretación el Gobierno neerlandés, no ha indicado la naturaleza de la

relación que vincula al agente o al corredor de seguros con las partes del contrato de seguros y, por ello, no ha limitado la naturaleza de dicha relación de forma específica.

25 Por tanto, aun cuando el Tribunal de Justicia consideró que la actividad de los sujetos pasivos de que se trataba en los asuntos que dieron lugar a las sentencias antes citadas Taksatorringen y Arthur Andersen, por su naturaleza, no estaba incluida entre las relativas a operaciones de seguros efectuadas por un corredor o un agente de seguros en el sentido del artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva, no analizó la relación mantenida por dichos sujetos pasivos con los aseguradores y los asegurados (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Taksatorringen, apartados 44 a 46, y Arthur Andersen, apartado 36).

26 Por consiguiente, no puede denegarse a la demandante en el litigio la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva por la mera razón de que no mantenga una relación directa con los aseguradores, por cuenta de los cuales actúa indirectamente ante los tomadores de seguros, como subagente de VDL.

27 Por otra parte, la formulación del artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva no excluye, en principio, que la actividad de corredor y agente de seguros se descomponga en diversos servicios diferentes que pueden entonces quedar incluidos como tales en el concepto de «prestaciones de servicios relativas a las [operaciones de seguro y reaseguro] efectuadas por corredores y agentes de seguros» [véanse en este sentido, por lo que respecta al artículo 13, parte B, letra d), punto 3, de la Sexta Directiva, la sentencia de 5 de junio de 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, apartado 64; por lo que respecta al artículo 13, parte B, letra d), apartado 6, de dicha Directiva, la sentencia de 4 de mayo de 2006, Abbey National, C-169/04, Rec. p. I-4027, apartado 67, y, por lo que respecta al artículo 13, parte B, letra d), punto 1, de esa misma Directiva, la sentencia Ludwig, antes citada, apartado 34].

28 En tales circunstancias, del principio de neutralidad fiscal resulta que los operadores deben poder elegir el modelo de organización que, desde el punto de vista estrictamente económico, les convenga más, sin correr el riesgo de que sus operaciones sean excluidas de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva [véanse en este sentido, por lo que se refiere al artículo 13, parte B. letra d), número 6, de la Sexta Directiva, la sentencia Abbey National, antes citada, apartado 68, por lo que se refiere al artículo 13, parte B, letra d), punto 1, de esa misma Directiva, la sentencia Ludwig, antes citada, apartado 35].

29 A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que un corredor o agente de seguros no tenga una relación directa con las partes del contrato de seguro o de reaseguro a cuya celebración contribuye, sino solamente una relación indirecta con éstos por medio de otro sujeto pasivo, que a su vez tiene relación directa con una de dichas partes y al que este corredor o agente de seguros está vinculado contractualmente, no se opone a que la prestación realizada por el mismo, esté exenta del IVA con arreglo a la referida disposición.

Costas

30 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

El artículo 13, parte B, letra a), 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, debe interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que un corredor o agente de seguros no tenga una relación directa con las partes del contrato de seguro o de reaseguro a cuya celebración contribuye, sino solamente una relación indirecta con éstos por medio de otro sujeto pasivo, que a su vez tiene relación directa con una de dichas partes y al que este corredor o agente de seguros está vinculado contractualmente, no se opone a que la prestación realizada por el mismo, esté exenta del impuesto sobre el valor añadido con arreglo a la referida disposición.

Firmas