CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. NIILO JÄÄSKINEN presentadas el 20 de mayo de 2010 [1]

1. El presente recurso por incumplimiento tiene por objeto los derechos de las personas de países terceros que prestan servicios financieros y de seguros a clientes que se encuentran también fuera de la Unión Europea, a deducir o solicitar la devolución del IVA soportado sobre los bienes y servicios obtenidos en la Unión Europea.

2. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que, al denegar la devolución del impuesto soportado en determinadas operaciones, el Reino Unido ha incumplido sus obligaciones derivadas de los artículos 169, 170 y 171 de la Directiva del IVA [2] y del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva del IVA. [3]

3. Según los artículos 169 y 170 de la Directiva del IVA, todos los sujetos pasivos tendrán derecho a deducir u obtener la devolución del impuesto soportado en los tres supuestos enumerados en el artículo 169. [4] El artículo 169, letra c), de la Directiva del IVA [5] se refiere a las operaciones financieras y de seguro, cuando el cliente esté establecido fuera de la Unión Europea.

4. No obstante, las normas de desarrollo relativas a la obtención de devoluciones por personas de países terceros, [6] contenidas en la Decimotercera Directiva IVA, no mencionan la posibilidad de conseguir una devolución en el caso de las operaciones financieras y de seguro. El artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva establece que los Estados miembros devolverán el IVA cargado en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones previstas en el artículo 169, letras a) y b), de la Directiva del IVA, [7] pero no se refiere expresamente a los

1 — Lengua original: inglés.

2 — 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 del IVA»), que sustituye el artículo 17, apartados 3 y 4, 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 IVA»).

3 — Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad (DO L 326, p. 40; en lo sucesivo, «Decimotercera Directiva IVA»).

4 — Artículos 169 y 170 de la Directiva del IVA (antiguo artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva IVA).

5 — Antiguo artículo 17, apartado 3, letra c), de la Directiva del IVA.

6 — En virtud del artículo 171 de la Directiva del IVA (antiguo artículo 17, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA), que se remite a la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116; en lo sucesivo, «Octava Directiva IVA») y a la Decimotercera Directiva IVA.

7 — Antiguo artículo 17, apartado 3, letras a) y b), de la Sexta Directiva IVA.

servicios financieros y de seguros mencionados en la letra c).

5. La Comisión considera que las operaciones financieras y de seguro deben considerarse incluidas en el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva IVA, puesto que esa obligación es inherente a la lógica del sistema del IVA.

6. El Reino Unido, por otra parte, alega que su legislación cumple el tenor literal del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva IVA y que, por tanto, no ha infringido la legislación de la Unión Europea.

7. Así pues, el Tribunal de Justicia se enfrenta a una elección simple, pero delicada, entre una interpretación literal de la disposición y una interpretación en función de su finalidad, que podría encajar mejor en el sistema del IVA en su conjunto.

I. Marco legal

Derecho de la Unión Europea

— Sexta Directiva IVA y Directiva del IVA

8. El origen y ámbito de aplicación del derecho de deducción se establecieron inicialmente en el artículo 17 de la Sexta Directiva IVA. [8] La Directiva del IVA, en vigor desde el 1 de enero de 2007, [9] refunde la Sexta Directiva IVA, pero no persigue introducir cambios de fondo. [10] Las disposiciones correspon-

8 — El artículo 17, apartados 2, 3 y 4, fue modificado por el artículo 28 séptimo de la Sexta Directiva IVA, que fue introducido por tres Directivas del Consejo: la Directiva 91/680/CEE del Consejo de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Sexta Directiva IVA; la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Sexta Directiva IVA y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido – Ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18), y la Directiva 2004/66/CE del Consejo de 26 de abril de 2004, por la que se adaptan las Directivas 1999/45/CE, 2002/83/CE, 2003/37/CE y 2003/59/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Sexta Directiva IVA y las Directivas 91/414/CEE, 96/26/CE, 2003/48/CE y 2003/49/CE del Consejo, en los ámbitos de la libre circulación de mercancías, la libre prestación de servicios, la agricultura, la política de transportes y la fiscalidad, como consecuencia de la adhesión de la República Checa, Estonia, Chipre, Letonia, Lituania, Hungría, Malta, Polonia, Eslovenia y Eslovaquia (DO L 168, p. 35).

9 — Artículo 413 de la Directiva del IVA.

10 — Considerandos primero y tercero de la exposición de motivos de la Directiva del IVA.

dientes al artículo 17 de la Sexta Directiva se encuentran ahora en los artículos 168 a 171 de la Directiva del IVA. [11]

9. Según los artículos 169 y 170 de la Directiva del IVA, [12] todo sujeto pasivo «tendrá derecho a deducir» u «obtener la devolución» del IVA de los bienes y servicios que se utilicen para las necesidades de las siguientes operaciones: [13]

«a) sus operaciones correspondientes a las actividades contempladas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9, [14] efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro;

b) [...]; [15]

c) sus operaciones exentas conforme a las letras a) a f) del apartado 1 del artículo 135, [16] cuando el destinatario esté establecido fuera de la [UE] o cuando estas operaciones estén directamente relacionadas con los bienes que se destinan a ser exportados fuera de la [UE].»

10. El artículo 171 de la Directiva del IVA [17] establece que «la devolución del IVA [...] se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la» Octava Directiva IVA (en el caso de las personas establecidas en la Unión Europea) y la Decimotercera Directiva IVA (en el caso de las personas establecidas fuera de la Unión Europea).

11 — Según el anexo XII de la Directiva del IVA, titulado «Tabla de correspondencias», el artículo 28 séptimo, apartado 1, por el que se reemplaza el artículo 17, apartado 3, letras a), b) y c), de la Sexta Directiva IVA, se corresponde con el artículo 169, letras a), b) y c), y el artículo 170, letras a) y b), de la Directiva del IVA. El artículo 28, apartado 1, por el que se reemplaza el artículo 17, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA, se corresponde con el artículo 171 de la Directiva del IVA.

12 — Antiguo artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva IVA.

13 — Es interesante destacar que mientras que la Sexta Directiva IVA se refería al «right» (derecho) a deducir u obtener la devolución, la Directiva del IVA se refiere al «entitlement» (derecho) a deducir u obtener la devolución. Sin embargo, no considero que ello suponga una diferencia de fondo en el contenido de estas disposiciones, puesto que ese cambio no ha sido indicado expresamente por el legislador.

14 — Esa disposición define actividad económica como toda actividad de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales, así como la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos.

15 — Este apartado no es pertinente por cuanto aquí interesa. Se refiere a las exenciones en relación con la entrega intracomunitaria de bienes, determinados servicios de transporte y transporte internacional, la importación, determinadas operaciones asimiladas a las exportaciones, prestaciones de servicios realizadas por intermediarios y operaciones relativas al comercio internacional.

16 — Antiguo artículo 13, parte B, letras a) y d), de la Sexta Directiva IVA, esto es, las operaciones financieras y de seguros.

17 — Antiguo artículo 17, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA.

— Octava Directiva IVA

11. El artículo 2 establece:

«Cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan en los artículos siguientes, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país, pero que se halle establecido en otro Estado miembro, el Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones enunciadas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la [Sexta Directiva IVA] o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en la letra b) del artículo 1.»

— Decimotercera Directiva IVA

12. El artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva IVA tiene un tenor similar. Dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 3 y 4, cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan a continuación, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de la Comunidad el Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones contempladas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la [Sexta Directiva IVA] o para las necesidades de las prestaciones de servicios enunciadas en el punto 1 b) del artículo 1.»

13. El tenor literal de la Decimotercera Directiva IVA se refiere aún a las disposiciones de la Sexta Directiva IVA, es decir, a su artículo 17, apartado 3, letras a) y b), pese a la posterior entrada en vigor de la Directiva del IVA.

Derecho nacional

14. En virtud de los artículos 26 y 39 de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del impuesto del valor añadido), el artículo 3 de la Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 (Orden sobre el impuesto del valor añadido [impuesto soportado] [entregas especificadas]) y la norma 190 del Value Added Tax (amendment) (nº 4) Regulations 2004

(Reglamento del impuesto del valor añadido [modificación]), los operadores no establecidos en la Unión Europea no tienen derecho a la devolución del impuesto soportado en las operaciones mencionadas en el artículo 169, letra c), de la Directiva del IVA.

II. Procedimiento administrativo previo

15. El Reino Unido modificó su legislación en 2004, a raíz de una sentencia de la Court of Appeal de Inglaterra y Gales que declaró que, dado que las operaciones previstas en el artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva IVA no se mencionaban en el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva IVA, no existía derecho a deducción. [18]

16. Como consecuencia de esa modificación, la Comisión remitió un escrito de requerimiento al Reino Unido en el que se cuestionaba la compatibilidad de la nueva legislación del Reino Unido con el Derecho de la Unión Europea. Dado que no consideró satisfactorias las respuestas del Reino Unido a su escrito de requerimiento y al posterior dictamen motivado, interpuso el presente recurso al amparo del artículo 226 CE. [19]

III. Análisis

A. *Ámbito temporal de aplicación*

17. El Reino Unido alega que el recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión se refiere al período posterior al 1 de enero de 2007, la fecha en que la Directiva del IVA entró en vigor, puesto que el dictamen motivado sólo menciona los artículos 169, 170 y 171 de la Directiva del IVA, y no el artículo 17, apartados 3 y 4, de la Sexta Directiva IVA. El artículo 17, apartados 3 y 4, se cita únicamente en el escrito de requerimiento, que fue remitido al Reino Unido antes de que la Directiva del IVA entrara en vigor.

18. La Comisión señala, en cambio, que ello no afecta al presente recurso, ya que la formulación de los artículos de las dos Directivas no difiere en ningún aspecto sustancial.

19. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los recursos por incumplimiento sólo pueden basarse en motivos y alegaciones que figuren ya en el dictamen motivado. [20]

18 — WHA Limited and others/HM Commissioners of Customs and Excise [2004] STC 1081, apartados 123 a 125.

19 — Actualmente artículo 258 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO 2008, C 115, p. 47).

20 — Sentencia de 16 de diciembre de 1992, Comisión/Grecia (C-210/91, Rec. p. I-6735) apartado 10, y la jurisprudencia que se cita.

20. No obstante, esa jurisprudencia no se refiere, en mi opinión, a situaciones como las del presente asunto. El objetivo de esa norma consiste en garantizar el respeto al derecho de defensa de los Estados miembros y que éstos conozcan las imputaciones alegadas en su contra. [21]

21. En el presente asunto no existe riesgo de vulnerar esos derechos. Las alegaciones y los motivos son los mismos en el escrito de requerimiento y en el dictamen motivado. La pretensión del Reino Unido de limitar el recurso no puede prosperar, a mi juicio, dado que la finalidad de la Directiva del IVA consistió en refundir la Sexta Directiva IVA sin introducir cambios de fondo. [22] Además, el artículo citado por la Comisión en el escrito de requerimiento se considera expresamente equivalente a los artículos mencionados en el dictamen motivado. [23] Si el Consejo hubiera pretendido modificar el régimen legislativo anterior a la Directiva del IVA, habría identificado los artículos 169 a 171 como disposiciones que introducían cambios en el régimen preexistente. [24] No lo ha hecho así.

22. Por tanto, el recurso no debe limitarse al período temporal indicado por el Reino Unido.

21 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de julio de 1984, Comisión/Italia (51/83, Rec. p. 2793), apartado 4. Véase, más recientemente, la sentencia de 11 de septiembre de 2008, Comisión/Lituania (C-274/07, Rec. p. I-7117), apartado 20.

22 — Última frase del tercer considerando de la exposición de motivos de la Directiva del IVA.

23 — Anexo XII de la Directiva del IVA, en la sección sobre el artículo 28 séptimo, apartado 1, por el que se reemplaza el artículo 17, apartados 2, 3 y 4, de la Sexta Directiva IVA.

24 — Tercer considerando de la exposición de motivos de la Directiva del IVA.

B. *¿Están obligados los Estados miembros a efectuar devoluciones a las personas de países terceros que prestan servicios financieros y de seguros?*

23. En un procedimiento por incumplimiento, incumbe a la Comisión demostrar que el Estado miembro ha incumplido sus obligaciones derivadas del Tratado.

24. Esa carga es difícil de satisfacer en el presente asunto, puesto que, ante una redacción clara e inequívoca de una disposición, son necesarios motivos extraordinarios para interpretar dicha disposición de modo distinto. [25]

1. El tenor del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva IVA

25. La interpretación literal del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva IVA no permite las devoluciones de países terceros que prestan servicios financieros y de seguros.

25 — Sentencias del Tribunal de Justicia de 28 de febrero de 2008, Carboni e derivati (C-263/06, Rec. p. I-1077), apartado 48, y de 22 de diciembre de 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, Rec. p. I-10627), apartado 44.

26. La interpretación adoptada por el Tribunal de Justicia no ha de apartarse demasiado de la formulación efectiva utilizada en la disposición. Si una disposición prevé expresamente que se aplica a las letras a) y b), no cabe interpretar que se aplica a la letra c) sin apartarse del sentido de las palabras empleadas en dicha disposición.

27. Sin embargo, interpretación literal y significado claro pueden no ser sinónimos, [26] ya que el sentido literal de una disposición puede ser ambiguo.

28. Cuando el tenor literal de la disposición es ambiguo o contradictorio, el Tribunal de Justicia puede descartar una interpretación literal en favor de otra que sea más compatible con los objetivos de la legislación de que se trate.

29. Por una parte, el significado del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva IVA no es ambiguo. Como el Reino Unido ha señalado, el texto se refiere a dos de los tres apartados de la Sexta Directiva IVA utilizando cifras y letras, es decir, símbolos y no palabras. Dichos símbolos, a diferencia de las palabras, no pueden ser ambiguos, de modo que, a primera vista, no hay necesidad de investigar su significado.

30. No obstante, existe una incoherencia entre el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva IVA y el artículo 169 de la Directiva del IVA.

31. Por tanto, es preciso analizar los objetivos del artículo 169 de la Directiva del IVA y del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva IVA. La exposición de motivos de las Directivas no se refiere a los objetivos de estas disposiciones. En estas circunstancias, es útil analizar los antecedentes legislativos y los trabajos preparatorios relativos a tales disposiciones.

2. Sobre la interpretación del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva IVA

32. Los motivos de la adopción del artículo 169, letra c), de la Directiva del IVA o del artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva IVA no han sido indicados claramente en ningún documento. Sin embargo, algunos autores han sugerido que la posibilidad de deducir u obtener la devolución se concedió con el fin de garantizar la neutralidad competitiva de los proveedores de servicios financieros y de seguros en los mercados financieros internacionales, introduciendo la posibilidad de mitigar la tributación en cascada, esto es, un IVA soportado oculto no recuperable sobre las compras de bienes y servicios que pesa sobre su estructura de costes. [27]

26 — Conclusiones del Abogado General Mayras presentadas el 24 de enero de 1980 en el asunto en que recayó la sentencia de 28 de febrero de 1980, Fellinger (67/79, Rec. p. 535), en p. 550.

27 — Henkow, O., «Financial Activities in European VAT», *Kluwer Law International,* 2008, p. 286.

33. En la Unión Europea, los servicios financieros y de seguros están exentos de IVA, [28] lo que supone que no debería existir el derecho a deducir el impuesto soportado, puesto que los servicios exentos no están sujetos al impuesto. [29] Sin la posibilidad de deducir o de obtener la devolución correspondiente, los sujetos pasivos establecidos en la Unión Europea y que realizan operaciones financieras y de seguros estarán obligados a absorber el impuesto soportado no deducible en sus relaciones con clientes no establecidos en la Unión Europea. Dado que repercutirán a sus clientes esa imposibilidad de deducir el IVA soportado a través de un incremento de los costes, esos sujetos pasivos de la Unión Europea estarán en una situación de desventaja competitiva en comparación con los sujetos pasivos de otras jurisdicciones cuya estructura de costes no incluye un IVA oculto.

34. Así pues, la posibilidad de deducir u obtener la devolución parece deseable con objeto de mantener la competitividad internacional del sector financiero de la UE.

35. No obstante, esta decisión política no entraña que deban concederse posibilidades similares a personas de países terceros que prestan servicios financieros y de seguros.

36. Si bien es cierto que todos los sujetos pasivos, incluidos los establecidos fuera de la UE, tienen la posibilidad de obtener devoluciones por cuanto la definición de sujeto pasivo en el sistema del IVA de la UE es de carácter mundial, [30] no se concedió a las personas no establecidas en la UE un derecho incondicional a solicitar devoluciones sobre la base del artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva IVA. El artículo 17, apartado 4, de dicha Directiva permitió inicialmente a los Estados miembros denegar las devoluciones o imponer condiciones complementarias para las personas no establecidas en la UE. El artículo 17, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA fue sustituido posteriormente para incluir referencias, en un primer momento, a la Octava Directiva IVA y más adelante también a la Decimotercera Directiva IVA. La Decimotercera aún permite ciertas limitaciones en relación con las devoluciones: los Estados miembros pueden supeditar las devoluciones a que los Estados terceros concedan beneficios comparables, [31] y los Estados miembros pueden exigir que se designe un representante fiscal. [32]

37. La Decimotercera Directiva IVA sólo fue adoptada tras largos debates en el Consejo, que fueron necesarios en particular porque no podía alcanzarse ningún acuerdo sobre una enumeración de los gastos sin derecho a devolución. [33]

38. En la exposición de motivos de la Decimotercera Directiva IVA se indica que

28 — En virtud del artículo 135 de la Directiva del IVA (antiguo artículo 13 de la Sexta Directiva IVA).

29 — Sentencia de 6 de abril de 1995, BLP (C-4/94, Rec. p. I-983), apartado 28; véase también la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Debouche (C-302/93, Rec. p. I-4495), apartado 16.

30 — Artículo 9 de la Directiva del IVA.

31 — Artículo 2, apartado 2, de la Decimotercera Directiva.

32 — Artículo 2, aparatado 3, de la Decimotercera Directiva.

33 — Terra, B. y Kajus, J.: *A guide to the European VAT directives*, IBFD, 2004-, 11.6.4 «The Thirteenth VAT Directive».

pretendía conseguir un desarrollo armonioso en las relaciones comerciales con países terceros. [34]

39. Según la exposición de motivos de la Propuesta de Decimotercera Directiva IVA, el objetivo de la Directiva era eliminar las diferencias de trato a los operadores no establecidos en la UE, puesto que tales diferencias estaban causando desviaciones en el tráfico comercial en la UE. [35]

40. Además, la exposición de motivos de la Propuesta de Decimotercera Directiva IVA se refería expresamente al régimen y a los debates previos a la adopción de la Octava Directiva IVA. [36] De la lectura conjunta de estas dos exposiciones de motivos se deduce claramente que la finalidad de la Decimotercera Directiva IVA era ampliar el trato otorgado a los operadores de la UE a aquellos establecidos fuera de la UE.

41. A tal efecto, los trabajos preparatorios de la Octava Directiva IVA indicaban que dicha Directiva era considerada una primera medida para ejecutar el principio de devolución del IVA a todos los sujetos pasivos no residentes, que sería seguida posteriormente por propuestas para resolver el problema de la devolución a sujetos pasivos residentes en terceros países. [37] En efecto, el Parlamento Europeo también consideró que la distinción entre sujetos pasivos establecidos en la Comunidad y no establecidos en la Comunidad era insatisfactoria, ya que introducía un elemento de acumulación en la exacción del impuesto, que era contrario a los principios del sistema del IVA. [38]

42. Así pues, la Decimotercera Directiva IVA y la Octava Directiva IVA abordaron algunos problemas idénticos: la forma de evitar las desviaciones en el tráfico comercial en la UE derivadas de las distintas normas sobre devoluciones aplicadas por los Estados miembros.

43. La Comisión considera que esto significa que ambas Directivas han de interpretarse del mismo modo. En su opinión, no es posible sostener que los servicios financieros y de seguros están incluidos en una Directiva pero no en la otra.

44. Si la interpretación dada a disposiciones similares de otra directiva puede aplicarse por analogía debe decidirse a la luz de los objetivos de las dos Directivas. el tenor similar de una disposición puede trasladarse a otra

34 — Segundo considerando de la exposición de motivos de la Decimotercera Directiva IVA.

35 — Apartados tercero y cuarto de la exposición de motivos de la Propuesta de Decimotercera Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, COM(82) 443.

36 — Cuarto apartado de la exposición de motivos de la Propuesta de Decimotercera Directiva IVA, *ibidem*.

37 — Apartado 3 de la resolución que contiene el dictamen del Parlamento Europeo sobre la Propuesta de las Comunidades Europeas al Consejo relativa a la Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio del país (DO 1979, C 39, p. 14).

38 — Resolución del Parlamento Europeo, *ibidem,* apartado 4.

es preciso examinar los objetivos de estas dos Directivas. [39]

45. En el presente asunto, sin embargo, pese a la parcial coincidencia de objetivos de las Directivas Octava y Decimotercera del IVA, no estimo que deban interpretarse del mismo modo, ya que la Octava Directiva IVA se refiere a sujetos pasivos establecidos en la UE, mientras que la Decimotercera Directiva versa sobre aquellos establecidos en países terceros.

46. El Reino Unido justifica la diferencia de trato entre los sujetos pasivos que realizan operaciones financieras y de seguros comprendidos en el ámbito de aplicación de la Octava Directiva IVA y los sujetos pasivos cubiertos por la Decimotercera Directiva IVA porque los principios de igualdad de trato y no discriminación previstos en los Tratados se aplican a los primeros, pero no a estos últimos.

47. Esta tesis se atiene a la jurisprudencia según la cual toda disposición debe interpretarse a la luz de las normas jurídicas superiores y ha de preferirse la interpretación que sea compatible con esas normas jurídicas superiores. [40] Por tanto, el trato de los sujetos pasivos establecidos en la UE puede conducir a resultados distintos del trato concedido a los no establecidos en la UE.

48. Los trabajos preparatorios no indican nada expresamente acerca del trato de los servicios financieros y de seguros. A mi juicio, no obstante, no puede pasarse por alto que la propuesta inicial de la Octava Directiva IVA se refería al artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva IVA en su forma general, mientras que la Directiva finalmente adoptada sólo se refiere a las letras a) y b) de dicho artículo. Ello indica, en mi opinión, que el legislador optó deliberadamente por no incluir los servicios financieros y de seguros, puesto que esta consecuencia debe haberse advertido claramente al modificar la propuesta inicial de la Comisión.

49. La Comisión alega en el presente asunto que la omisión de la letra c) en la Octava Directiva fue un error. En apoyo de esta tesis, se remite a la exposición de motivos, en la que la Comisión explica que los supuestos comprendidos en la letra c) probablemente quedarán cubiertos por la letra a). La Comisión acepta ahora que con toda probabilidad ello es erróneo.

50. No me convence el argumento de que la omisión fue un error. Incluso si fuera cierto, carece en mi opinión de pertinencia jurídica. Considero inverosímil que el error no haya sido corregido hasta ahora, tres décadas después de la adopción de la Octava Directiva IVA, especialmente por cuanto la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones

39 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de febrero de 1982, Polydor y RSO (270/80, Rec. p. 329), apartados 14 a 18. Véase más recientemente la sentencia de 12 de noviembre de 2009, Grimme (C-351/08, Rec. p. I-10777), apartado 29.

40 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de diciembre de 1983, Comisión/Consejo (218/82, Rec. p. 4063), apartado 15. Véase más recientemente la sentencia de 4 de octubre de 2007, Schutzverband der Spirituosen-Industrie (C-457/05, Rec. p. I-8075), apartado 22.

de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva del IVA, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (en lo sucesivo, «Directiva 2008/9»),[41] que entró en vigor en 2008, ha mantenido ese presunto error.

51. Por lo tanto, ni de la finalidad ni de la génesis legislativa del artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva IVA puede deducirse que el artículo 169, letra c), de la Directiva del IVA deba considerarse parte de dicha disposición.

3. ¿Existen razones imperiosas para apartarse del sentido literal?

52. En mi opinión, la única posibilidad de que la pretensión de la Comisión prospere en el presente asunto consiste en demostrar que existen razones imperiosas para interpretar el artículo 2 de la Decimotercera Directiva IVA en contra de su tenor literal. A mi juicio, ello requeriría que la Decimotercera Directiva IVA o el artículo 169, letra c), de la Directiva del IVA carecieran de sentido o efecto útil a menos que se apreciara en el artículo 2 de la Decimotercera Directiva IVA una referencia tácita a tal disposición.

41 — DO L 44, p. 23.

53. Una interpretación coherente con el principio que subyace al texto interpretado se preferirá sobre otra que prive a dicho principio de efecto útil y de contenido.[42]

54. Sin embargo, en el caso de autos, ni la Decimotercera Directiva IVA ni el artículo 169, letra c), de la Directiva del IVA carecerían de sentido o de eficacia si el Tribunal de Justicia se atiene al tenor literal del artículo 2 de la Decimotercera Directiva IVA: el artículo 169, letra c), de la Directiva del IVA se seguiría aplicando a las personas establecidas en el Estado miembro en cuestión, y la Decimotercera Directiva IVA continuaría siendo aplicable a las devoluciones a personas no establecidas en la UE a las que se apliquen las otras dos letras del artículo 169 de la Directiva del IVA.

55. La Comisión alega asimismo que la Decimotercera Directiva IVA se atiene mejor al sistema general de la legislación. A su juicio, la Decimotercera Directiva IVA es simplemente una medida de desarrollo, por lo que en caso de conflicto deberá prevalecer el derecho a deducir y obtener la devolución previsto en la Directiva del IVA.

56. El artículo 171 de la Directiva del IVA se refiere expresamente, en su tenor literal, a la Octava y la Decimotercera Directivas IVA como «normas de desarrollo». Por ello,

42 — Sentencias de 4 de febrero de 1988, Murphy y otros (157/86, Rec. p. 673), apartado 10, y de 22 de septiembre de 1988, Land de Sarre y otros (187/87, Rec. p. 5013), apartado 19. Véase más recientemente la sentencia de 9 de marzo de 2006, Zuid-Hollandse Milieufederatie y Natuur en Milieu (C-174/05, Rec. p. I-2443), apartado 20.

pueden considerarse secundarias frente a la Directiva del IVA.

57. La Sexta y la Decimotercera Directivas del IVA, al igual que la Directiva del IVA, son, por supuesto, idénticas en jerarquía normativa, puesto que son todas directivas adoptadas sobre la base de las mismas disposiciones del Tratado. Así pues, la aplicación del principio de *lex superior* entre ellas no está permitida. Existe una diferencia entre el rango normativo relativo de estas Directivas entre ellas y entre ellas y los Tratados.

58. En principio, ello significa que las normas de desarrollo establecidas en la Decimotercera Directiva IVA pueden apartarse de las disposiciones previstas en la Sexta Directiva IVA. Es posible que el legislador, al desarrollar un acto legislativo anterior, decida no ejecutar algunas de sus disposiciones, introduciendo así una modificación tácita de dicho acto, o al menos remita el desarrollo de tales disposiciones a decisiones posteriores. [43]

59. No obstante, es razonable partir del supuesto de que cuando existe margen para la interpretación de una disposición del acto de desarrollo, la interpretación debe buscar la armonía con el acto original.

60. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que la Octava Directiva IVA no tiene por objeto cuestionar la Sexta Directiva IVA, sino armonizar el derecho a la devolución previsto en el artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva IVA. [44] Según este razonamiento, debe considerarse que el artículo 2 de la Octava Directiva IVA refuerza el artículo 17, apartado 3, de la Sexta Directiva IVA, y lo mismo sucede con el artículo 2 de la Decimotercera Directiva IVA.

4. Conclusión sobre la existencia de una obligación de devolver a las personas de terceros países que prestan servicios financieros y de seguros

61. A mi juicio, en esta fase de desarrollo de la legislación de la UE, los Estados miembros no están obligados a efectuar devoluciones a los sujetos pasivos mencionados en el artículo 169, letra c), de la Directiva del IVA que no estén establecidos en la UE.

62. Las diversas normas relativas a deducciones y devoluciones en el sistema del IVA reflejan opciones de política fiscal más que necesidades lógicas o legales. Los ejemplos históricos ponen de manifiesto que el legislador puede en ocasiones adoptar opciones

43 — Procede añadir que ello sólo es posible si se trata de actos del mismo nivel normativo. Una medida comunitaria de desarrollo con rango normativo jerárquico inferior o una medida nacional de desarrollo o ejecución no pueden modificar el alcance o el significado de las disposiciones del acto objeto de desarrollo.

44 — Sentencia Debouche, citada en la nota 29 *supra*, apartado 18; véase también la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Rec. p. I-2425), apartado 25.

normativas en materia de IVA que son incoherentes o incluso disfuncionales desde un punto de vista de política económica o fiscal. [45]

63. En mi opinión, aun cuando la interpretación del artículo 2 de la Decimotercera Directiva IVA propuesta por la Comisión encaja mejor en el actual sistema del IVA desde el punto de vista de la política fiscal, dicha interpretación no refleja el texto de esa disposición, especialmente cuando el legislador ha decidido conscientemente guardar silencio. [46] Incumbe al legislador corregir la omisión. [47]

64. La tesis del Reino Unido se basa, a mi parecer, en el texto expreso e inequívoco de una disposición de la Directiva del IVA que debe ejecutarse y aplicarse. La seguridad jurídica impide apreciar en el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva IVA una referencia al artículo 169, letra c), cuando esa interpretación no se deduce de su tenor literal. [48] El Reino Unido puede invocar este principio, que es especialmente importante en materia de legislación fiscal en la que tanto los sujetos pasivos como las autoridades fiscales han de poder basarse en la letra de la legislación de la UE, en apoyo de su tesis.

65. Asimismo, considero que la posición de la Comisión es problemática desde un punto de vista constitucional e institucional. Si la Comisión alega realmente que existe una omisión errónea en el texto de la Octava y la Decimotercera Directivas IVA, no es razonable que no ejerza sus derechos de iniciativa legislativa para subsanar esa situación. Hace exactamente lo contrario: de forma simultánea reitera el supuesto error en su propuesta para la nueva Directiva 2008/9 e interpone un recurso por incumplimiento contra un Estado miembro que invoca el significado literal del texto de la disposición pertinente.

66. Por último, la Comisión alega también dos problemas prácticos derivados de no apreciar en el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva IVA una referencia al artículo 169, letra c), de la Directiva del IVA. En primer lugar, la circunstancia de que la interpretación de la Octava Directiva IVA resultaría incierta por la similar formulación del artículo 2 de las Directivas Octava y Decimotercera IVA, y en segundo lugar que la

45 — Históricamente ha sido necesario manipular el sistema del IVA, principalmente en el ámbito de las deducciones, de modo que pudiera evitarse la imposición de tipos sustancialmente superiores a los aplicados en el sistema del impuesto del volumen de negocio acumulado. Tales interferencias con un sistema de IVA «puro» están aún presentes hoy en día. Por ejemplo, se introdujo un «butoir» (tope) o «norma amortiguadora», que limitaba el derecho a deducir el importe del IVA devengado en un período fiscal, trasladándose el resto a períodos posteriores. Esta norma está permitida aún por el artículo 183 de la Directiva del IVA (antiguo artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA). Véase Terra, B., «Developments in VAT – the deduction of input tax», VAT monitor, vol 7, nº 2, marzo/abril de 1996, p. 52.

46 — En palabras del Profesor Kaarle Makkonen: el legislador puede ser caprichoso. Véase Makkonen, K.: *Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie,* Annales Universitatis Turkuensis Ser B Humaniora 93, Turku 1965, p. 203.

47 — Sentencia de 9 de julio de 1981, Gondrand y Garancini (C-169/80, Rec. p. 1931), apartados 16 y 17. Véase también el último punto de las conclusiones del Abogado General presentadas en ese asunto, p. 1949. Más recientemente, sentencia de 11 de junio de 2009, Nijemeisland (C-170/08, Rec. p. I-5127), apartado 44.

48 — Sentencia de 1 de octubre de 2009, Gaz de France (C-247/08, Rec. p. I-9225), apartado 38. Es interesante destacar que, en ese asunto, aun cuando la disposición controvertida había sido modificada por el legislador en una directiva posterior, el Tribunal de Justicia rechazó una interpretación basada en los objetivos y el sistema de la norma, y se atuvo al tenor literal de la disposición.

mayoría de los Estados miembros incumplirían la Decimotercera Directiva IVA, puesto que actualmente permiten las devoluciones a personas no establecidas en la UE y que realizan las operaciones previstas en el artículo 169, letra c), de la Directiva del IVA.

67. A mi juicio, ninguna de estas consideraciones prácticas son razones legales válidas para apreciar en el artículo 2, apartado 1, de la Decimotercera Directiva IVA una referencia al artículo 169, letra c), de la Directiva del IVA.

68. Además, esas dificultades pueden subsanarse adoptando las disposiciones legislativas adecuadas para aclarar el alcance del derecho a devolución de las personas no establecidas en la UE y que realizan operaciones financieras y de seguros, si ello se considera necesario después de la solución del presente asunto.

IV. Conclusión

69. Habida cuenta de lo anterior, concluyo que la Comisión no ha demostrado que el Reino Unido haya incumplido los artículos 169 a 171 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido del IVA, o el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad. Por tanto, propongo al Tribunal de Justicia que desestime el recurso.