



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NILO JÄÄSKINEN
presentadas el 27 de noviembre de 2012¹

Asunto C-480/10

**Comisión Europea
contra**

Reino de Suecia

«IVA — Artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE — Legislación nacional que reserva el registro de grupos a efectos del IVA a los proveedores de servicios financieros y de seguros — Compatibilidad con la legislación de la Unión Europea en materia de IVA»

I. Introducción

1. En el presente procedimiento, la Comisión solicita que se declare que Suecia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva IVA»),² al reservar la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a los sectores financiero y de seguros.

2. El artículo 11 de la Directiva IVA establece normas relativas al tratamiento de pluralidades de personas como una sola entidad a los efectos de la gestión del impuesto (frecuentemente designada como «grupo a efectos del IVA»). Un recurso por incumplimiento similar se ha interpuesto también contra la República de Finlandia.³

1 — Lengua original: inglés.

2 — DO L 347, p. 1.

3 — Asunto C-74/11, Comisión/Finlandia. Hoy mismo presentaré también mis conclusiones en el asunto C-85/11, Comisión/Irlanda, relativo a la cuestión de si los Estados miembros están facultados para incluir a personas no sujetas al impuesto en un grupo a efectos del IVA, y de hecho esta cuestión también es pertinente en el asunto C-74/11, Comisión/Finlandia. La Comisión también ha impugnado la inclusión de personas no sujetas al IVA en grupos a efectos del IVA en otros muchos asuntos, concretamente los asuntos C-109/11, Comisión/República Checa; C-95/11, Comisión/Dinamarca; C-65/11, Comisión/Países Bajos, y C-86/11, Comisión/Reino Unido. Sin embargo, el Tribunal de Justicia sólo ha solicitado conclusiones a un Abogado General en el presente asunto y en el asunto C-85/11, Comisión/Irlanda.

II. Marco normativo

A. Derecho de la Unión Europea

3. El artículo 11 de la Directiva IVA establece del modo siguiente las normas relativas a los grupos a efectos del IVA:

«Previo 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.»

B. Derecho nacional

4. 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») establece lo siguiente:

«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.»

5. El artículo 2 del capítulo 6a de la Ley sueca del IVA es del siguiente tenor:

«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).»

6. 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.

7. El artículo 10 del capítulo 3 de la misma Ley también exime del impuesto la prestación de servicios de seguro y reaseguro. De todas esas disposiciones se desprende que, en esencia, sólo los operadores económicos de los sectores financiero y de seguros pueden formar un grupo a efectos del IVA.

III. Procedimiento administrativo previo y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

8. El 23 de septiembre de 2008, la Comisión remitió al Reino de Suecia un escrito de requerimiento mediante el que exponía que las disposiciones de la normativa sueca que reservaban la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a los proveedores de servicios financieros y de seguros eran incompatibles con el artículo 11 de la Directiva IVA.

9. Mediante carta de 19 de noviembre de 2008, el Reino de Suecia respondió que, en su opinión, la legislación sueca relativa a los grupos a efectos del IVA era conforme con la Directiva IVA.

10. El 20 de noviembre de 2009, la Comisión remitió un dictamen motivado al Reino de Suecia en el que reiteraba su postura. El Reino de Suecia contestó mediante carta de 20 de enero de 2010, donde sostenía que su interpretación de la Directiva IVA era correcta.

11. No satisfecha con dicha respuesta, la Comisión interpuso el presente recurso, que fue presentado ante el Tribunal de Justicia el 1 de octubre de 2010. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de Suecia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 11 de la Directiva IVA al reservar la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a los prestadores de servicios financieros y de seguros.

12. El Reino de Suecia solicita al Tribunal de Justicia que declare la inadmisibilidad del recurso alegando que el objeto de la demanda va más allá de la imputación formulada por la Comisión en el procedimiento administrativo previo. Con carácter subsidiario, el Reino de Suecia solicita que se desestime el recurso por infundado.

13. La República de Finlandia e Irlanda han intervenido en apoyo de las tesis del Reino de Suecia. Dichos Estados miembros y la Comisión participaron en la vista celebrada el 6 de septiembre de 2012.

IV. Admisibilidad

14. En su dúplica, el Reino de Suecia argumenta que la Comisión no mencionó la infracción del principio de igualdad de trato en ningún momento durante el procedimiento administrativo previo: su imputación se limitó a la infracción del principio de neutralidad fiscal. Afirma que la igualdad de trato se mencionó por primera vez en el recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Justicia, con lo que se amplió y modificó indebidamente el objeto del litigio.

15. Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el recurso debe basarse en los mismos motivos e imputaciones que el dictamen motivado.⁴ En la medida en que la imputación no haya sido mencionada en el dictamen motivado, no puede declararse admisible en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia.

16. Sin embargo, como el Tribunal de Justicia señaló en el asunto Comisión/Portugal (C-458/08), 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.⁵

4 — Véase la sentencia de 11 de julio de 2002, Comisión/España (C-139/00, Rec. p. I-6407), apartado 18 y jurisprudencia citada.

5 — Sentencia de 18 de noviembre de 2010, Comisión/Portugal (C-458/08, Rec. p. I-11599), apartado 44 y jurisprudencia citada. Véase también la sentencia de 10 de mayo de 2012, Comisión/Estonia (C-39/10), apartados 24 a 26.

17. El artículo 38, apartado 1, letra c), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, en relación con el artículo 21 del Estatuto del Tribunal de Justicia, establece, entre los requisitos de admisibilidad, que el recurso por incumplimiento debe mencionar la cuestión objeto del litigio y *una exposición sumaria de los motivos invocados*.⁶ Lo que se exige, como mínimo, es un resumen de los fundamentos de hecho y de Derecho en los que se basan dichas imputaciones.⁷ La regularidad del procedimiento constituye una garantía esencial querida por el Tratado, no sólo para la protección de los derechos del Estado miembro de que se trate, sino también para garantizar que el posible procedimiento contencioso tenga por objeto un litigio claramente definido.⁸

18. En mi opinión, cuando un motivo que se menciona por primera vez en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia difiere sustancialmente de un motivo formulado en el procedimiento administrativo previo, inevitablemente la Comisión ha ampliado o modificado el objeto del procedimiento. En tales circunstancias no se puede alegar que la Comisión se esté limitando a detallar las alegaciones ya formuladas en términos generales en una fase anterior del procedimiento.⁹ Por el contrario, la estructura del litigio resulta esencialmente diferente.

19. No obstante, no sucede así en relación con el principio de igualdad de trato en el presente recurso por incumplimiento. La imputación de la Comisión ha sido la misma tanto en el procedimiento administrativo previo como en el que se sigue ante el Tribunal de Justicia, es decir, que al reservar la posibilidad de agrupación a efectos del IVA del artículo 11 a ciertos sectores, excluyéndola para todos los demás operadores económicos de Suecia, se están tratando de forma diferente situaciones comparables.

20. La diferencia entre la neutralidad fiscal y el principio más general de igualdad de trato se reduce a la cuestión de si los operadores económicos que no compiten directamente entre sí están en una situación comparable. Esto se debe a que la neutralidad fiscal sólo es aplicable en tal situación de competencia. Sin embargo, una infracción del principio de igualdad de trato puede darse también si se tratan de forma diferente situaciones comparables.¹⁰ Pero, en mi opinión, toda distinción entre neutralidad fiscal e igualdad de trato ha de tener solamente una importancia secundaria, o incluso menor, en la resolución del litigio.

21. He llegado a esta conclusión debido a la importancia capital que tiene la interpretación del artículo 11 de la Directiva IVA en la decisión de si Suecia está actuando de conformidad con el Derecho de la Unión al reservar la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a los sectores financiero y de seguros. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el primer paso es considerar el sentido literal del artículo 11. Sólo si los términos relevantes del artículo 11 admiten diferentes interpretaciones puede atenderse a su contexto y finalidad.¹¹ En esa fase, los principios de neutralidad fiscal y de igualdad de trato resultan relevantes como argumentos para determinar la interpretación del artículo 11 de la Directiva IVA.¹² En sí mismos, no desempeñan un papel independiente del artículo 11 como elementos de las obligaciones del Reino de Suecia que puedan afectar a la admisibilidad del presente recurso por incumplimiento.

6 — La disposición equivalente en el refundido Reglamento de Procedimiento, en vigor desde el 1 de noviembre de 2012, es el artículo 120, letra c) (DO 2012, L 265, p. 1).

7 — Sentencia de 16 de junio de 2005, Comisión/Italia (C-456/03, Rec. p. I-5335), apartado 23 y jurisprudencia citada.

8 — Sentencia Comisión/Italia, citada en la nota 7, apartado 37.

9 — Sentencia Comisión/Portugal, citada en la nota 5, apartado 47.

10 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 13 de julio de 2000, Idéal Tourisme (C-36/99, Rec. p. I-6049). De hecho, se puede impugnar la propia validez de las disposiciones de la Directiva IVA por infracción del principio de igualdad de trato. Véase la sentencia de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, Rec. p. I-3251). Como ejemplo reciente de un asunto en el que el Tribunal de Justicia analizó si un Estado había infringido el principio de neutralidad fiscal al transponer la Directiva IVA, véase el auto de 19 de enero de 2012, Purple Parking y Airparks Services (C-117/11).

11 — Sentencia de 15 de julio de 2010, Comisión/Reino Unido (C-582/08, Rec. p. I-7195), apartado 51. Véanse también mis conclusiones presentadas el 20 de mayo de 2010 en ese mismo asunto, punto 52.

12 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, Rec. p. I-591), apartado 31, y de 27 de abril de 2006, Solleveld y otros (C-443/04 y C-444/04, Rec. p. I-3617), apartado 36.

22. Por lo tanto, el hecho de que el dictamen motivado de la Comisión no hiciese referencia explícita al principio de igualdad de trato en un sentido más amplio que el de la neutralidad fiscal no significa que la Comisión haya introducido una nueva imputación de la que no pueda conocer el Tribunal de Justicia.

V. Alegaciones de las partes

23. La Comisión alega que es contrario al artículo 11 de la Directiva IVA reservar la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a los proveedores de servicios financieros y de seguros, pues cualquier sistema nacional de agrupación establecido por un Estado miembro debe estar abierto a todos los operadores económicos establecidos en él, independientemente de su área de actividad. Esto, al parecer de la Comisión, resulta evidente de los términos del artículo 11, de conformidad con el cual «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».

24. Esta interpretación, según la Comisión, se ve respaldada también por el objetivo del artículo 11 de la Directiva IVA, que es permitir a los Estados miembros considerar como un solo sujeto pasivo, por razones puramente técnicas, a varios operadores económicos que son entidades diferentes. El artículo 11 busca simplificar la administración y combatir el fraude, objetivos que, para la Comisión, afectan a todos los operadores económicos, y no sólo a los de un cierto sector.

25. Asimismo, la Comisión alega que la legislación sueca pertinente es incompatible con el principio de igualdad de trato porque trata de forma diferente situaciones similares sin ninguna justificación objetiva.¹³ Afirma, por otra parte, que en materia fiscal se puede apreciar una infracción del principio de igualdad de trato en el caso de una discriminación que afecte a operadores económicos que no compitan necesariamente entre sí, pero que se encuentren en una situación similar.

26. La Comisión sostiene que, en cuanto a la aplicación del artículo 11 de la Directiva IVA, todos los operadores económicos establecidos en Suecia se hallan en una situación similar, y reservar la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a los proveedores de servicios financieros y de seguros significa que esos operadores económicos reciben un trato más favorable que los que actúan en otros campos. La Comisión considera que no hay ninguna razón objetiva para esta diferencia de trato.

27. El Reino de Suecia alega que la normativa sueca es conforme con el tenor del artículo 11 de la Directiva IVA: a falta de una redacción más precisa de dicha disposición, los Estados miembros tienen libertad para decidir qué personas establecidas en su territorio pueden crear grupos a efectos del IVA.

28. En su opinión, es especialmente adecuado introducir la agrupación a efectos del IVA en el sector financiero, al tratarse de un sector cuyas actividades con frecuencia se dividen entre distintas personas jurídicas, debido a las exigencias legales. Asimismo, el sector financiero está acusadamente expuesto a la competencia de operadores económicos establecidos en otros Estados miembros, y al disponer dichos operadores económicos de acceso a un sistema de agrupación a efectos del IVA, los operadores suecos que prestan servicios financieros quedarían en desventaja respecto a ellos si no dispusieran de esa opción.

29. Asimismo, el Reino de Suecia alega que, al reservar la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a los operadores económicos del sector financiero y de seguros, se persigue combatir la evasión de impuestos que se da, por ejemplo, cuando un grupo de empresas contabiliza como operaciones internas las que se producen entre miembros del grupo y empresas externas a él.

13 — Aquí la Comisión hace referencia a la sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Rec. p. I-2283), apartados 49 y 51.

30. El Reino de Suecia considera que la normativa sueca sobre grupos a efectos del IVA es conforme tanto con el principio de igualdad de trato como con el de neutralidad fiscal. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al principio de igualdad de trato establece requisitos de neutralidad en la competencia, y la normativa sueca en materia de grupos a efectos del IVA los cumple, pues los operadores económicos del sector financiero sólo compiten esencialmente entre sí. Y tampoco es incompatible la legislación sueca, a su parecer, con el principio de igualdad de trato en su sentido más amplio, pues los operadores económicos del sector financiero no están en una situación comparable a la de los operadores económicos de otros sectores. Los operadores económicos del sector financiero a menudo están divididos en distintas personas jurídicas por razones legales.

31. Por último, el Reino de Suecia alega que, para interpretar el artículo 11 de la Directiva IVA, se pueden tener en cuenta las disposiciones de la Directiva IVA relativas a las exenciones y a los tipos reducidos del impuesto.¹⁴ Dado que el artículo 11 permite que no estén sujetas al IVA operaciones que se realizan dentro de un grupo a efectos del IVA, de manera que se aparta del régimen general del impuesto, su ámbito de aplicación debe interpretarse en sentido estricto.

VI. Análisis

A. Consideraciones preliminares

32. En mi opinión, la cuestión decisiva es la siguiente: Un Estado miembro que ha optado por introducir un sistema de agrupación a efectos del IVA, ¿está facultado para reservar su aplicación a ciertos operadores económicos que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 11 de la Directiva IVA, sin extender el acceso a esta disposición a todos los operadores económicos que cumplan dichos requisitos?

33. La respuesta depende en buena parte del alcance del artículo 11 de la Directiva IVA. Cuando los Estados miembros ejercitan su derecho a considerar como «un solo sujeto pasivo» a personas establecidas en su territorio que, pese a ser jurídicamente independientes, estén firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, ¿están facultados para diferenciar en función del carácter del negocio en que participan, de manera que queden excluidas algunas operaciones o ciertas categorías de sujetos pasivos?¹⁵ ¿Ha respetado Suecia los límites del artículo 11?¹⁶

34. De entrada, conviene recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para determinar el significado de una disposición del Derecho de la Unión hay que tener en cuenta tanto su tenor como su contexto y sus finalidades.¹⁷ Como ya he mencionado, en primer lugar examinaré el tenor del artículo 11 y, si es necesario, su contexto y sus finalidades.

14 — Véanse el título IX y el artículo 98 de la Directiva IVA, respectivamente.

15 — En cuanto a cuestiones análogas, véase la sentencia *Turn- und Sportunion Waldburg*, citada en la nota 12, apartado 30.

16 — Véase, por analogía, la sentencia de 28 de junio de 2007, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc y The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, Rec. p. I-5517), apartado 44.

17 — Sentencias de 29 de octubre de 2009, *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Rec. p. I-10567), apartado 23 y jurisprudencia citada y de 9 de julio de 2012, *A* (C-33/11), apartado 27.

B. Interpretación del tenor literal del artículo 11 de la Directiva IVA

35. Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros están facultados para basarse en el tenor de una Directiva.¹⁸ Partiendo de esa premisa, el tenor del artículo 11 de la Directiva IVA deja claro que se trata de una disposición optativa. Sin embargo, si un Estado miembro decide establecer la creación de grupos a efectos del IVA, las condiciones en que lo haga deben ser conformes con la Directiva.

36. El artículo 11 de la Directiva IVA prevé que la creación de grupos a efectos del IVA ha de ser accesible para *las personas* establecidas en el territorio de los Estados miembros, siempre que mantengan vínculos financieros, económicos y de organización. No hay más límites en la disposición. A la inversa, se puede alegar que el uso de la expresión «las personas» restringe la facultad discrecional de los Estados miembros a la hora de transponer en Derecho nacional dicha disposición. A mi parecer, «las personas» comprende a todas las personas con independencia del sector de actividad económica en que operen. Por lo tanto, la interpretación literal del artículo 11 de la Directiva IVA excluye que su alcance sólo se refiera a sectores económicos concretos.

37. Si el Tribunal de Justicia acepta la anterior interpretación basada en el tenor del artículo 11, no será estrictamente necesario que siga considerando su contexto y finalidades.¹⁹ Sin embargo, me ocuparé de estos aspectos para el caso de que no se aceptase mi conclusión respecto del tenor literal del artículo 11.

C. La opción de agrupación a efectos del IVA en el más amplio contexto del régimen del IVA

38. La creación de un grupo a efectos del IVA da lugar a un único sujeto pasivo a efectos del IVA que es, en todos los aspectos, comparable a un sujeto pasivo consistente en una sola entidad.²⁰ Con independencia de su carácter de régimen especial, una normativa sobre grupos a efectos del IVA ni introduce limitaciones ni amplía los derechos del sujeto pasivo establecidos en el artículo 9 de la Directiva IVA.

39. El régimen del IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad si se dan dos condiciones: que el impuesto se recaude con la mayor generalidad posible y que su ámbito de aplicación abarque todas las fases de producción y distribución de bienes y la prestación de servicios.²¹ El régimen del IVA debe ser neutral para la competencia, de manera que en el territorio de un Estado miembro bienes y servicios similares soporten la misma carga tributaria, con independencia de la extensión de las cadenas de producción y de distribución.²² Cuando funciona óptimamente, esta denominada neutralidad fiscal no ha de afectar ni a la competencia ni a las decisiones que los operadores económicos toman al organizar sus actividades, como la forma jurídica o la estructura organizativa.²³

40. La constitución de un grupo a efectos del IVA inicia la responsabilidad fiscal del grupo y pone fin a la responsabilidad fiscal separada de aquellos de sus miembros que eran sujetos pasivos a efectos del IVA antes de unirse al grupo.²⁴ El tratamiento a efectos del IVA de las operaciones del grupo con entidades externas, tanto prestaciones recibidas como realizadas, se puede comparar al tratamiento a

18 — Véase la sentencia Comisión/Reino Unido, citada en la nota 11, apartados 49 a 51.

19 — Sentencia Comisión/Reino Unido, citada en la nota 11, especialmente el apartado 51. Véanse también mis conclusiones presentadas en ese mismo asunto, punto 52.

20 — La aplicación práctica de la opción de agrupación a efectos del IVA es diversa: en algunos Estados miembros que la han introducido es obligatoria para las personas que cumplen los requisitos; en otros es voluntaria.

21 — Véase el quinto considerando de la Directiva IVA.

22 — Véase el séptimo considerando de la Directiva IVA.

23 — Terra, B., y Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, capítulo 7.3.

24 — Véase la sentencia de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica y Amplifin (C-162/07, Rec. p. I-4019), apartados 19 y 20.

efectos del IVA que recibe un sujeto pasivo individual que opera de forma individual. Las operaciones entre los miembros del grupo, que, por tanto, se quedan dentro del grupo, se consideran realizadas por el grupo para sí mismo. En consecuencia, las operaciones internas del grupo no existen a efectos del IVA.

41. Cuando un grupo actúa conforme a las reglas del régimen del IVA, no se están ampliando los derechos de deducción del IVA de las personas pertenecientes al grupo.²⁵ Este derecho sigue siendo aplicable sólo a las prestaciones realizadas por el grupo para las actividades sujetas al IVA. Los miembros del grupo tampoco tienen derecho a deducirse el IVA por prestaciones realizadas para actividades exentas del impuesto.

D. La finalidad de la normativa sobre grupos a efectos del IVA

42. En vista de la finalidad y el contenido de la agrupación a efectos del IVA, que he esbozado anteriormente, no puedo estar de acuerdo con el argumento del Gobierno de Suecia de que los Estados miembros tienen un margen de apreciación respecto de los sectores económicos que pueden recurrir a esta opción. Y he llegado a esta conclusión por las razones siguientes.

43. La existencia de un grupo a efectos del IVA no genera beneficios económicos cuando se realiza una adquisición para actividades sujetas al IVA, pues el comprador puede deducir el impuesto soportado. En tal situación, en principio es irrelevante si la adquisición se realiza dentro del grupo sin soportar IVA o fuera del grupo soportando IVA.

44. En ciertas situaciones, los miembros de un grupo a efectos del IVA pueden obtener beneficios económicos por pertenecer a él.²⁶ Por ejemplo, la pertenencia a un grupo puede ser beneficiosa en una situación en la que el miembro que realice una compra sujeta al IVA no tenga derecho, debido al carácter exento de su actividad, a deducir total o parcialmente el impuesto. Si dicho miembro compra a un proveedor externo al grupo, deberá soportar el IVA, pero si realiza la compra a otro miembro del grupo, no deberá soportarlo.

45. Cuando un operador económico no está facultado para deducir el IVA soportado en una compra, puede ser económicamente ventajoso para él producir los bienes o servicios por sí mismo. Por ejemplo, un banco que no pueda deducir el IVA puede salir económicamente beneficiado si produce internamente los servicios informáticos que precisa para su actividad bancaria en lugar de comprárselos a un tercero. Sin embargo, si dispone de la posibilidad de pertenecer a un grupo a efectos del IVA, puede externalizar su abastecimiento de servicios informáticos a una filial que pertenezca al grupo y obtener la misma ventaja.

46. La motivación económica descrita puede ser una razón para que un Estado miembro en que la creación de grupos a efectos del IVA no sea una opción disponible en general para todos los operadores económicos permita dicha opción a los proveedores de servicios financieros y de seguros, que son sujetos pasivos dedicados principalmente a actividades exentas del IVA. Pero esto no significa que sea lícito a la luz del Derecho de la Unión.

25 — Un resumen del sistema de deducción se encuentra en la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Tóth (C-324/11), apartado 25 y jurisprudencia citada.

26 — Véase la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo referente a la posibilidad de formar grupos de IVA, prevista en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [COM(2009) 325 final], páginas 11 y 12.

E. ¿Puede reservarse la creación de grupos a efectos del IVA a ciertos sectores económicos?

47. Es evidente que la legislación de un Estado miembro sobre grupos a efectos del IVA debe cumplir los objetivos que la Directiva IVA persigue con dicha figura. A este respecto los Estados miembros carecen de discrecionalidad alguna.

48. También ha de tenerse en cuenta que de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio general de igualdad se desprende que el tenor de una disposición de Derecho de la Unión que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance debe normalmente ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Unión Europea.²⁷

49. Como ya he expuesto, el Reino de Suecia argumenta que reservar la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a los sectores financiero y de seguros está justificado por la necesidad de garantizar unas condiciones de competencia iguales para los operadores económicos en esos sectores frente a los operadores internacionales. Asimismo, alega que dicha limitación está justificada por la existencia de una regulación y unos controles más estrictos en los sectores financiero y de seguros en comparación con otros sectores. A su parecer, la posibilidad de crear grupos a efectos del IVA es esencial en esos sectores, porque los operadores económicos individuales que hay en ellos deben organizarse como personas jurídicas diferentes por razones legales.

50. Sin negar la importancia de estas consideraciones, debo recordar que la finalidad de los grupos a efectos del IVA es la simplificación administrativa y la prevención del fraude, y estos objetivos no se limitan a ciertos sectores, sino que son aplicables a todos los operadores económicos, sea cual sea su sector de actividad.

51. En cuanto a la tendencia de los sectores financiero y de servicios de seguros a dividir sus actividades entre personas jurídicas diferentes, también cabe señalar que las estructuras de grupo complejas actualmente también son típicas de muchos otros sectores. En campos como los servicios sociales y sanitarios y el inmobiliario, la agrupación a efectos del IVA podría ser igualmente ventajosa.²⁸ Con arreglo a la legislación sueca, los sujetos pasivos que realicen prestaciones exentas y a los que les esté permitida la agrupación a efectos del IVA están en una posición más favorable que los grupos de otros sectores económicos que realizan prestaciones exentas y a quienes se niega esta opción.

52. Se ha de subrayar que un grupo a efectos del IVA, una vez registrado, es un único sujeto pasivo normal. No existe ninguna otra limitación, aunque la agrupación a efectos del IVA sea de hecho un régimen especial.²⁹

27 — Véase la sentencia NCC Construction Danmark, citada en la nota 17, apartado 24 y jurisprudencia citada.

28 — Para consultar un debate sobre la agrupación a efectos del IVA en la legislación sueca sobre el IVA, véase Håkan Magnusson: Gruppregistrering till mervärdesskatt, *Skattenytt* 1998/11.

29 — Las partes han debatido la cuestión de si el artículo 11 de la Directiva IVA dispone una excepción que deba interpretarse restrictivamente. Considero que este planteamiento carece de utilidad, especialmente cuando la Comisión parece alegar, en el presente caso, que la agrupación a efectos del IVA no es una excepción al régimen general del IVA, sino un régimen especial. Sin embargo, la Comisión parece haber defendido otra postura en el asunto Comisión/Irlanda, citado en la nota 3.

53. En mi opinión, habida cuenta de la necesidad de una interpretación coherente y uniforme de la legislación de la Unión Europea en materia del IVA, no está justificado limitar la posición fiscal de una persona en función del sector. En el marco de las disposiciones específicas de la legislación sobre el IVA que regulan cada sector deben tenerse en cuenta distintos tipos de objetivos prácticos, sociales, económicos y otros, de ese sector. Sin embargo, no se debe atender a esos factores al definir a los sujetos pasivos a los efectos del artículo 11 de la Directiva IVA.³⁰

54. Por este motivo, no es posible sostener la analogía entre el artículo 11 de la Directiva IVA y sus disposiciones sobre exenciones y tipos reducidos del impuesto,³¹ que el Estado miembro de que se trata pretende extraer del carácter optativo de la agrupación a efectos del IVA. De hecho, las disposiciones sobre exenciones y tipos reducidos del impuesto que contiene la Directiva IVA se basan en objetivos políticos específicos de ciertos sectores que el legislador de la Unión ha reconocido o, cuando menos, tolerado. Como ha declarado el Tribunal de Justicia en reiterada jurisprudencia, los Estados miembros tienen libertad para aplicar la reducción de la carga del IVA a ciertos grupos de consumidores.³²

55. Las disposiciones sobre grupos a efectos del IVA, por otro lado, regulan la posición de un grupo de personas como un único sujeto pasivo en determinadas circunstancias. La Directiva IVA no prevé ningún objetivo político no tributario específico que pueda perseguirse con el recurso a este régimen. Por lo tanto, una analogía más útil con el artículo 11 de la Directiva IVA podría encontrarse en la jurisprudencia relativa a la aplicación de medidas facultativas en el marco del mercado interior.³³ En este contexto el Tribunal de Justicia ha llegado a la conclusión de que el carácter optativo de una medida no significa que los Estados miembros puedan limitar su ámbito de aplicación de una forma no prevista en la correspondiente disposición del Derecho de la Unión.

F. Consideraciones finales

56. La imputación de la Comisión se refiere expresamente a la reserva de la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a los proveedores de servicios financieros y de seguros. Por lo tanto, la observación que voy a hacer no sirve para confirmar el resultado del recurso por incumplimiento contra Suecia. No obstante, sí ofrece una útil ilustración de los problemas que puede entrañar una restricción de la posibilidad de agrupación a efectos del IVA que, de hecho, fueron objeto de debate entre las partes en la vista.

57. Ciertamente, la Ley sueca del IVA *no* excluye de la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a *todas* las personas jurídicamente independientes que operen en sectores diferentes del financiero y del de los seguros. Con arreglo al artículo 2, párrafos 2 y 3, del capítulo 6a de la Ley sueca del IVA, también pueden formar parte de un grupo a efectos del IVA: i) las entidades económicas cuya

30 — Debo observar que en el anexo A, punto 2, de la Segunda Directiva del IVA se afirmaba que «si un Estado miembro se propone no gravar determinadas actividades deberá hacerlo preferentemente por la vía de la concesión de exenciones, en lugar de excluir del ámbito de aplicación del impuesto a los sujetos que ejerzan tales actividades». Por lo tanto, dentro del régimen del IVA de la Unión Europea, las disposiciones que definen la posición de sujeto pasivo no se deben aplicar con el fin de obtener determinados objetivos políticos.

31 — Antes citadas.

32 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia (C-94/09, Rec. p. I-4261), apartado 28: «[...] cuando un Estado miembro hace uso de la facultad, reconocida por el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112, de aplicar un tipo reducido de IVA a una categoría de operaciones de las que figuran en el anexo III de dicha Directiva, tal Estado puede limitar, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, la aplicación de ese tipo reducido de IVA a aspectos concretos y específicos de la citada categoría.» Véanse también las sentencias de 7 de marzo de 2002, Comisión/Finlandia (C-169/00, Rec. p. I-2433), apartado 30; de 8 de mayo de 2003, Comisión/Francia (C-384/01, Rec. p. I-4395), apartado 24, y de 3 de abril de 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, Rec. p. I-1817), apartado 43.

33 — En cuanto a la interpretación de una situación comparable en la Unión Europea en el contexto de una opción legislativa, véase la sentencia de 23 de octubre de 2003, Adidas-Salomon y Adidas Benelux (C-408/01, Rec. p. I-12537), en cuyo apartado 20 el Tribunal de Justicia declaró que «la opción del Estado miembro [de adaptar el Derecho nacional al artículo 5, apartado 2, de la Directiva 89/104/CEE del Consejo, de 21 de diciembre de 1988, Primera Directiva relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en materia de marcas (DO 1989, L 40, p. 1)] recae, pues, sobre el principio mismo de la concesión de una protección reforzada a las marcas de renombre, pero no sobre las situaciones cubiertas por dicha protección cuando el Estado miembro decide concederla».

principal finalidad sea entregar bienes o prestar servicios a entidades económicas que presten servicios financieros y de seguros, y ii) las entidades económicas que sean comisionistas y comitentes y que estén unidas por una relación de comisión como la contemplada en el capítulo 36 de la Ley del impuesto sobre la renta.

58. Como quedó claro en la vista, los dos tipos de entidades mencionadas en los incisos i) y ii) pueden destinar parte de sus actividades a clientes externos al grupo. Se ha de añadir que, de conformidad con la información facilitada por el representante del Gobierno sueco, en la práctica la proporción de las actividades dirigidas al exterior no ha superado el 20 %. ³⁴ Esto es relevante porque demuestra que el régimen sueco de agrupación a efectos del IVA puede generar problemas en cuanto a la neutralidad para la competencia, uno de los aspectos de la neutralidad fiscal, y que dichos problemas han sido reconocidos y, en cierta medida, afrontados por Suecia.

59. Dado que la reserva de la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a los sectores de servicios financieros y de seguros no es absoluta en la legislación sueca, los miembros de un grupo pueden obtener beneficios económicos de su pertenencia a él también en sus actividades fuera de los sectores financiero y de seguros.

60. Por las razones expuestas, considero que, si un Estado miembro opta por introducir la posibilidad de agrupación a efectos del IVA, debe hacerla accesible a los operadores económicos que actúan en todos los sectores de ese Estado miembro, siempre que cumplan los requisitos del artículo 11 de la Directiva IVA. ³⁵ Las limitaciones a este principio sólo se podrían justificar si hubiese necesidad de actuar contra un potencial fraude en operaciones claramente identificadas. De no ser así, no se puede admitir la reserva de la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a los sectores financiero y de seguros.

VII. Conclusión

61. A la vista de estas consideraciones, propongo al Tribunal de Justicia que i) declare que al reservar la posibilidad de agrupación a efectos del IVA a los sectores financiero y de seguros, el Reino de Suecia ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, ii) condene en costas al Reino de Suecia, y iii) condene a la República de Finlandia a cargar con sus propias costas.

34 — Con arreglo a la propuesta legislativa relativa a la disposición sobre agrupación a efectos de IVA en Suecia, puede destinarse fuera del grupo, como máximo, entre el 20 % y el 30 % de la actividad. En el caso de empresas que prestan servicios de apoyo a los servicios financieros, el requisito de que estos hayan de ser su principal objeto social se justificó en el correspondiente proyecto de ley del Gobierno apelando a la necesidad de mitigar los efectos negativos en la competencia que tiene la agrupación a efectos del IVA frente a los proveedores externos. Véase la Regeringens proposition 1997/98:148, página 37.

35 — Una posibilidad nacional de agrupación a efectos del IVA introducida sólo para algunos sectores también podría ser objeto de crítica desde el punto de vista de las ayudas del Estado, pues implica una ventaja selectiva para los operadores económicos activos en dichos sectores.