

Asunto C-42/22**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

19 de enero de 2022

Órgano jurisdiccional remitente:

Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal)

Fecha de la resolución de remisión:

16 de diciembre de 2021

Parte recurrente:

Global — Companhia de Seguros, S.A. (actualmente, Seguradoras Unidas, S.A.)

Parte recurrida:

Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera)

Objeto del procedimiento principal

«Global — Companhia de Seguros, S.A.», actualmente «Seguradoras Unidas, S.A.», ha interpuesto recurso ante el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) contra la sentencia dictada por el Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunal Tributario de Lisboa) el 30 de diciembre de 2017 en virtud de la cual se consideró improcedente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la decisión de la Administración Tributaria y Aduanera relativa a determinadas liquidaciones del IVA, más los correspondientes intereses, por un importe total de 18 715,86 euros.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte B, letras a) y c), de la Directiva 77/388/CEE y de los artículos

135, apartado 1, letra a), y 136, letra a), de la Directiva 2006/112/CE, que lo han sustituido, a efectos de determinar si el concepto de «operaciones de seguro y reaseguro», como actividad principal de una compañía de seguros, también incluye las actividades conexas o complementarias, en particular, la adquisición y venta de restos de vehículos siniestrados y si, en tal medida, esa actividad también está exenta del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»). El órgano jurisdiccional remitente solicita asimismo que se determine si esa exención puede derivarse del hecho de que la compañía de seguros sea una entidad exenta de este impuesto cuando los citados bienes no hayan dado derecho a la deducción del IVA. Por último, desea que se dilucide si resulta contrario al principio de neutralidad fiscal que la venta de restos de vehículos siniestrados no esté exenta de IVA.

Cuestiones prejudiciales

El órgano jurisdiccional remitente plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con arreglo al artículo 267 TFUE, las siguientes cuestiones prejudiciales:

«A. ¿Deben interpretarse el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva del IVA y, por consiguiente, el actual artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, en el sentido de que el concepto de “operaciones de seguro y reaseguro” comprende, a efectos de la exención del IVA, las actividades conexas o complementarias como la adquisición y venta de restos de vehículos siniestrados?»

B. ¿Deben interpretarse el artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva del IVA y, por consiguiente, el posterior artículo 136, letra a), de la Directiva del IVA, en el sentido de que la adquisición y venta de restos de vehículos siniestrados se considera exclusivamente afectada a una entidad exenta, siempre que esos bienes no hayan dado derecho a la deducción del IVA?»

C. ¿Resulta contrario al principio de neutralidad del IVA que la venta de restos de vehículos siniestrados por parte de compañías aseguradoras no esté exenta del IVA cuando no haya habido derecho a la deducción del IVA?»

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

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 (Sexta Directiva del IVA): artículo 13, parte B, letras a) y c).

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del

IVA»): artículos 135, apartado 1, letra a), y 136, letra a) [que se corresponden con el artículo 13, parte B, letras a) y c), de la Sexta Directiva del IVA, antes citados].

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) (Código del Impuesto sobre el Valor Añadido — IVA; en lo sucesivo, «Código del IVA»), aprobado mediante Decreto-ley n.º 394 B/84, de 26 de diciembre, y refundido mediante Decreto-ley n.º 102/2008, de 20 de junio (Diário da República n.º 118/2008, Serie I de 20 de junio de 2008), en su versión modificada: artículo 9, apartados 29 (actual apartado 28) y 33.

Decreto-Lei n. 94-B/98, de 17 de abril, que regula as condições de acesso e de exercício da atividade seguradora e resseguradora no território da Comunidade Europeia, incluindo a exercida no âmbito institucional das zonas francas (Decreto-ley n.º 94-B/98, de 17 de abril, por el que se regulan las condiciones de acceso y ejercicio de la actividad aseguradora y reaseguradora en el territorio de la Comunidad Europea, incluso en el ámbito institucional de las zonas francas) (Diário da República n.º 90/1998, 2.º Suplemento, Serie I-A de 17 de abril de 1998): artículo 8, apartado 1.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 El presente recurso se ha interpuesto contra la sentencia que declaró improcedente el recurso contencioso-administrativo ejercitado por Global — Companhia de Seguros, S.A., actualmente Seguradoras Unidas, S.A., contra las liquidaciones del IVA n.ºs 09172471, relativa al período 07/03T; 09172473, relativa al período 07/06T; 09172475, relativa al período 07/09T, y 09172477, relativa al período 07/12T, y las respectivas liquidaciones de intereses n.ºs 09172472, relativa al período 07/03T; 09172474, relativa al período 07/06T; 09172476, relativa al período 07/09T, y 09172478, relativa al período 07/12T.
- 2 La recurrente es una compañía de seguros que, en el marco de su actividad, adquiere restos de vehículos resultantes de siniestros en los que se han visto implicados sus asegurados y posteriormente los vende.
- 3 A raíz de una inspección realizada por los servicios de la Divisão de Inspeção a Seguradoras e Sociedades Financeiras (Departamento de Inspección a Aseguradoras y Entidades Financieras), perteneciente a la Direção de Serviços de Inspeção Tributária (Dirección de Servicios de Inspección Tributaria) de la entonces denominada Direção Geral dos Impostos (Dirección General Tributaria), se practicaron correcciones al impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente al ejercicio 2007 por un importe de 17 213,70 euros, más intereses.

- 4 Esas correcciones obedecen a la apreciación que la Administración Tributaria realizó con respecto a la venta de restos de siniestros, que figura reflejada en el acta de inspección en los términos indicados a continuación:

«El sujeto pasivo no liquidó el IVA correspondiente a la transmisión de bienes (restos de vehículos siniestrados).

La venta de restos de vehículos siniestrados es una operación sujeta al IVA de conformidad con el artículo 3 del [Código del IVA] al considerarse una transmisión onerosa de bienes muebles, a un tipo del 21 %, según lo dispuesto en el artículo 18, letra c), de esa misma norma.»

- 5 En consecuencia, la Administración Tributaria practicó las liquidaciones del IVA indicadas en el apartado 1, más los correspondientes intereses, por un importe total de 18 715,86 euros.
- 6 La recurrente abonó las liquidaciones impugnadas el 23 de noviembre de 2009.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

Según la recurrente, a diferencia de lo que se desprende de la sentencia recurrida, la venta de restos de vehículos siniestrados debe considerarse exenta de IVA.

Están exentas del IVA, con arreglo al artículo 9, apartado 29, del Código del IVA (actual artículo 9, apartado 28, del Código del IVA), «las operaciones de seguro y reaseguro, así como las prestaciones de servicios conexas efectuadas por corredores y agentes de seguros», disposición que tiene su origen en el artículo 13, parte B («Otras exenciones»), letra a), de la Sexta Directiva del IVA, sustituido por el actual artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA.

Las razones que motivaron esa exención fueron, sobre todo, de orden técnico y tienen que ver con la dificultad conceptual de incluir la actividad aseguradora en la lógica del impuesto cuando opera conforme al método del crédito al impuesto, toda vez que solo una pequeña parte de las primas que abonan los clientes se destina a cubrir los costes de administración, con el hecho de que las compañías aseguradoras realizan algunas actividades financieras que compiten con otras operaciones bancarias y financieras, también exentas del impuesto en virtud de esa Directiva.

La disposición del Derecho de la Unión que sirve de base para la exención prevista en el Código del IVA establece una exención para las operaciones de seguro y reaseguro, sin prever ninguna excepción o restricción a su ámbito de aplicación.

En efecto, la referencia a las prestaciones de servicios conexas efectuadas por corredores y agentes de seguros se incluye para aclarar el alcance de la aplicación

de la exención y no implica en modo alguno que no estén incluidas en esa exención otras prestaciones de servicios conexas.

Según lo dispuesto en el artículo 8, apartado 1, del Decreto-ley n.º 94 B/98, de 17 de abril, las compañías de seguros «son entidades financieras que tienen por objeto exclusivo el ejercicio de la actividad de seguro directo y de reaseguro, y que pueden desarrollar también actividades conexas o complementarias a las de seguro y reaseguro, en particular en lo que respecta a actos y contratos relativos a restos de vehículos siniestrados [...]», de modo que de la redacción del citado precepto se desprende claramente que la ley considera que constituyen actividades conexas a la actividad principal de seguro las operaciones con restos de vehículos siniestrados, que están incluidas en el objeto de las empresas del sector.

Estas operaciones no pueden disociarse de la actividad normal de negociación y pago de indemnizaciones en caso de siniestro habida cuenta de que el importe de estas variará en función de que la compañía de seguros reciba o no a cambio el vehículo siniestrado (o sus restos) y de que, en la mayoría de los casos, la operación no se traduce en una plusvalía para la compañía aseguradora. Ante esa complementariedad, plasmada incluso en la propia normativa del sector, la recurrente no acierta a comprender cómo puede excluirse la venta de restos de vehículos siniestrados del ámbito de las operaciones de seguro a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 9, apartado 29, del Código del IVA.

Se añade a lo anterior, en opinión de la recurrente, que, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 9, apartado 29, del Código del IVA, no tendría sentido que el legislador hubiera optado por considerar que esas operaciones, tradicionalmente conexas a la actividad aseguradora, quedan fuera del ámbito de la exención, e incluir en él, en cambio, las operaciones de agencia y corretaje realizadas por terceros, que constituyen una actividad perfectamente dissociable del cobro de primas y del pago de indemnizaciones, y para cuya exención no parece concurrir ninguna de las referidas razones de orden técnico. De hecho, en su intención de eximir del impuesto a toda la actividad aseguradora en sentido amplio, solo en relación con estas últimas operaciones sintió el legislador la necesidad de establecer expresamente la exención, de manera que, si el legislador no hubiera previsto nada al respecto, tales operaciones estarían en todo caso sujetas a tributación. En consecuencia, la aplicación de la exención prevista en el artículo 9, apartado 29, del Código del IVA también se impondría sobre la base de ese fundamento.

Esta conclusión no queda desvirtuada por la postura adoptada en cierta jurisprudencia reciente de los tribunales de lo contencioso-administrativo y de lo tributario —contraria a una corriente jurisprudencial hasta entonces más o menos consolidada [referencia a la jurisprudencia del Supremo Tribunal Administrativo]— según la cual actividades conexas como la adquisición y venta de restos de vehículos siniestrados no están comprendidas en el concepto de operaciones de seguro.

En primer lugar, según la recurrente, no cabe admitir una interpretación según la cual el artículo 9, apartado [29], del Código del IVA se remite al artículo 8 del Decreto-ley n.º 94 B/98 para definir el concepto de «operaciones de seguro y reaseguro» por cuanto se trata de un concepto autónomo del Derecho de la Unión que debe interpretarse a la luz de la disposición comunitaria en la que tiene su origen.

Además, la supuesta extensión de la exención a las prestaciones de servicios conexas efectuadas por corredores y agentes de seguros no significa que todas las prestaciones de seguros conexas queden excluidas en virtud de la norma de exención pues, según la recurrente, el término «incluidas» se emplea para introducir una aclaración que el legislador comunitario consideró necesario realizar. Asimismo, sobre la base de lo anterior, la recurrente estima que es preciso reconocer que las operaciones de que se trata están exentas con arreglo al artículo 9, apartado 29, del Código del IVA, lo que debe llevar a anular la sentencia recurrida y a estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto.

En caso de que no se considere así y en vista de que se ha suscitado una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión Europea que genera dudas y que resulta pertinente para la resolución del litigio, esta cuestión deberá someterse a la consideración del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, competente para pronunciarse con carácter prejudicial sobre la interpretación del Derecho de la Unión con arreglo al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

En efecto, habida cuenta de que han de interpretarse disposiciones del Derecho de la Unión —artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva del IVA y artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA— y de que es evidente que se trata de una cuestión que suscita dudas, máxime cuando, como es sabido, la doctrina y la jurisprudencia de los tribunales de lo contencioso-administrativo y de lo tributario no han sido uniformes en esta materia, pese a no haberse modificado la redacción de las disposiciones de que se trata, procede acudir al Tribunal de Justicia.

Aun admitiendo que las operaciones de venta de restos de vehículos siniestrados no estén exentas del IVA en los términos antes indicados, deberían beneficiarse en todo caso de la exención establecida en el artículo 9, apartado 33, del Código del IVA, por lo que las liquidaciones del IVA impugnadas y las de sus correspondientes intereses también serían ilegales por esa razón.

Por lo tanto, la sentencia recurrida también adolece de un error de apreciación en este concepto y debe ser anulada. En efecto, según lo dispuesto en dicha disposición, en la parte que resulta pertinente a efectos del presente asunto, están exentas de IVA *«las entregas de bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad exenta, siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho a deducción, así como las entregas de bienes cuya adquisición o afectación no hubiera dado derecho a deducción de conformidad con el artículo 21, apartado*

I», disposición que también tiene su origen en una disposición del Derecho comunitario, a saber, el artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva del IVA y, por tanto, en el artículo 136, letra a), de la Directiva del IVA.

Esta disposición —fundamental en la lógica del sistema del IVA— pretende evitar los efectos acumulativos del impuesto que inevitablemente se producirían cuando la adquisición del bien se hubiera efectuado con exclusión del derecho a deducción, bien por tratarse de adquisiciones realizadas por sujetos pasivos exentos, bien por tratarse de bienes enumerados por el artículo 21, apartado 1, del Código del IVA. La primera parte de esa norma de exención es la que se aplica a las operaciones de venta de «restos de vehículos siniestrados» realizadas por la entonces demandante y actual recurrente, con el fin de lograr la mencionada neutralidad. En efecto, los bienes de que se trata, al ser «medios de producción» que solo interesan a la actividad aseguradora, deben considerarse forzosamente bienes afectados exclusivamente a una actividad exenta a efectos del cumplimiento del primero de los requisitos previstos en esa disposición.

Por otro lado, aunque dichos vehículos hayan generado un derecho a deducción en favor de los respectivos propietarios, de manera que hayan dado lugar a la liquidación del impuesto en su transmisión a la recurrente, esa entidad, en su condición de sujeto pasivo exento, no podría deducir nunca el impuesto, concurriendo así el segundo requisito previsto en esa disposición para que se reconozca la exención que establece, consistente en que los bienes afectados a la actividad exenta no hayan sido objeto del derecho a deducción.

En resumen, debe concluirse, por lo tanto, que, aunque se considere que las operaciones de venta de «restos de vehículos siniestrados» no están exentas del impuesto con arreglo al artículo 9, apartado 29, del Código del IVA, dichas operaciones deberían beneficiarse en cualquier caso de la exención prevista en el apartado 33 de la misma disposición, tal y como ha estimado el Supremo Tribunal Administrativo [referencia a la jurisprudencia del Supremo Tribunal Administrativo]. Por esa razón, resultan ilegales las liquidaciones *sub iudice* por infringir lo dispuesto en el artículo 9, apartado 33, del Código del IVA y deben ser anuladas en consecuencia.

Esta conclusión es tanto más convincente cuanto que es la propia ley, secundada y corroborada por parte de la doctrina administrativa —[referencia a la doctrina administrativa nacional]—, la que establece el mecanismo de autoliquidación del IVA por parte del adquirente en caso de venta de restos de vehículos siniestrados por compañías aseguradoras. La recurrente estima que esa disposición legal, corroborada por la actual doctrina administrativa, pone de manifiesto la intención del legislador de que las compañías aseguradoras no tributen, intención que debe ser tomada en consideración en el presente asunto, de manera que, sobre la base de esa misma justificación, se impone la anulación de la sentencia recurrida y la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto.

La Fiscalía ante este Tribunal emitió un dictamen que apunta a la procedencia de presentar una petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE, para lo que se formulan las cuestiones en las que se basa la controversia sobre la naturaleza de las operaciones de que se trata en el presente asunto, a la luz de lo dispuesto en el artículo 13, parte B, letras a) y c), de la Sexta Directiva, transpuestos al Derecho nacional mediante los apartados 29 y 33 del [artículo 9] del Código del IVA.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

La principal cuestión que debe dirimirse es si la venta de los denominados «restos de vehículos siniestrados» por las empresas que desarrollan la actividad aseguradora está o no exenta del IVA a la luz de lo dispuesto en el artículo 9, apartados 29 y 33, del Código del IVA.

Según el artículo 9, apartados 29 y 33, del Código del IVA, en su redacción en vigor en 2007, estaban exentas del impuesto «las operaciones de seguro y reaseguro, así como las prestaciones de servicios conexas efectuadas por corredores y agentes de seguros» y «las entregas de bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad exenta, siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho a deducción, así como las entregas de bienes cuya adquisición o afectación no hubiera dado derecho a deducción de conformidad con el artículo 21, apartado 1».

Esas disposiciones resultan de la transposición del artículo 13, parte B, letras a) y c), de la Sexta Directiva y su interpretación ha generado controversia: la jurisprudencia del Supremo Tribunal Administrativo recogida en la sentencia del pleno de 7 de noviembre de 2012, adopta una postura contraria a la defendida por la doctrina mayoritaria [referencia a la doctrina nacional]

En efecto, la sentencia del pleno de la sala de lo contencioso-tributario del Supremo Tribunal Administrativo aplicó al pie de la letra la jurisprudencia desarrollada en la sentencia de 19 de abril de 2012, en virtud de la cual, en una situación similar a la de autos, se excluyó la aplicación tanto del apartado 29 como del apartado 33 del artículo 9 del Código del IVA, es decir, se concluyó que la enajenación de los denominados «restos de vehículos siniestrados» por parte de compañías aseguradoras estaba sujeta al impuesto. [Referencia a la doctrina nacional]

Ello implica que existe una evidente controversia sobre el modo de interpretar correctamente el artículo 9, apartados 29 y 33, del Código del IVA y, por ende, el artículo 13, parte B, letras a) y c), de la Sexta Directiva, que ha sido incorporado al ordenamiento jurídico nacional mediante aquellas disposiciones.

A la luz de lo anterior, y sin perjuicio de lo declarado en la jurisprudencia de este Supremo Tribunal Administrativo, se considera pertinente, tal y como ha propuesto la recurrente, presentar una petición de decisión prejudicial al Tribunal

de Justicia de la Unión Europea con arreglo al artículo 267 TFUE a efectos de garantizar la aplicación uniforme del Derecho europeo en la Unión.

En el caso de autos, nos encontramos, sin duda, ante una evidente controversia de interpretación y aplicación del Derecho de la Unión, conforme a lo antes indicado, que excluye por completo la aplicación de la llamada teoría del «acto claro». En consecuencia, el Supremo Tribunal Administrativo, en su condición de órgano jurisdiccional cuya decisión no es susceptible de recurso, debe presentar esa petición con arreglo al 267 TFUE para evitar que se consolide una jurisprudencia nacional que podría no ser acorde con el espíritu de la Sexta Directiva.

Así lo ha considerado el Tribunal de Justicia, en particular, en la reciente [sentencia de 4 de octubre de 2018 dictada en el asunto C-416/17], que se remite a su vez a la [sentencia de 15 de marzo de 2017, dictada en el asunto C-3/16 (EU:C:2017:209)], de la cual citamos las siguientes consideraciones formuladas en los apartados 32 a 34:

«32 En efecto, la obligación de someter al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial, establecida en el artículo 267 TFUE, párrafo tercero, se inserta en el marco de la colaboración, instituida con el fin de garantizar la correcta aplicación y la interpretación uniforme del Derecho de la Unión en el conjunto de los Estados miembros, entre los órganos jurisdiccionales nacionales, en su calidad de jueces competentes para la aplicación del Derecho de la Unión, y el Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2015, X y van Dijk, C-72/14 y C-197/14, EU:C:2015:564, apartado 54).

33 Asimismo, esta obligación de someter una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia que establece el artículo 267 TFUE, párrafo tercero, tiene por objetivo, en particular, impedir que se consolide en un Estado miembro una jurisprudencia nacional que no se ajuste a las disposiciones del Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, apartado 29).

34 Tal como ha subrayado en diversas ocasiones el Tribunal de Justicia, un órgano jurisdiccional que resuelve en última instancia constituye por definición el último órgano ante el cual los particulares pueden alegar los derechos que les reconoce el ordenamiento jurídico de la Unión. Los órganos jurisdiccionales que resuelven en última instancia se encargan, en el plano nacional, de la interpretación uniforme de las normas jurídicas (véanse, en este sentido, las sentencias de 30 de septiembre de 2003, Köbler, C-224/01, EU:C:2003:513, apartado 34, y de 13 de junio de 2006, Traghetti del Mediterraneo, C-173/03, EU:C:2006:391, apartado 31).»