

|

62000C0235

Conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas el 12 de julio de 2001. - Commissioners of Customs & Excise contra CSC Financial Services Ltd. - Petición de decisión prejudicial: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) - Reino Unido. - Sexta Directiva sobre el IVA - Artículo 13, parte B, letra d), número 5 - Operaciones exentas - Operaciones relativas a títulos valores - Negociación - Prestación de un servicio denominado "call center" (centro de llamadas). - Asunto C-235/00.

Recopilación de Jurisprudencia 2001 página I-10237

Conclusiones del abogado general

1. La pregunta que la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) en lo sucesivo, «High Court» hace al Tribunal de Justicia atañe a la interpretación de una de las exenciones en operaciones interiores previstas por la Sexta Directiva en materia del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. El litigio que se sigue ante el tribunal británico tiene por finalidad decidir si los servicios prestados por CSC Financial Services Limited (en lo sucesivo, «CSC») a una entidad financiera están sujetos al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»). En particular, la High Court quiere saber si pueden beneficiarse de la norma sobre exención contenida en el número 5 de la letra d) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva.

1. Los hechos, el procedimiento principal y la cuestión prejudicial

3. CSC es una sociedad que ofrece a entidades financieras unos servicios de mediación consistentes en la recepción y el tratamiento de comunicaciones telefónicas por cuenta de dichas entidades, a través de un «centro de llamadas».

4. La prestación es, en esencia, como sigue: una compañía anuncia sus productos financieros, proporcionando los números de teléfono de CSC, que, mediante personal especializado, facilita la información que se le pide y, en su caso, tramita las solicitudes de inversión, pero sin prestar asesoramiento ni llegar a ejecutar la operación. Hasta este momento, todos los contactos entre la sociedad que ofrece el producto y el público se canalizan a través del «centro de llamadas».

5. CSC ha prestado a Sun Alliance Group (en lo sucesivo, «Sun Alliance») servicios como los que acabo de describir, en relación con un producto financiero llamado Daisy personal equity plan o «PEP» (en lo sucesivo, «Daisy»), que constituye un plan personal de inversión en valores de renta variable.

6. Sun Alliance insertaba anuncios sobre los títulos Daisy en los medios de comunicación, en los que indicaba un número de teléfono, que era el del «centro de llamadas» de CSC. Los potenciales

inversores que se ponían en contacto con ese número eran informados por el operador en nombre de Sun Alliance. Si los interlocutores decidían invertir, CSC trataba las solicitudes, y su personal comprobaba que los impresos habían sido debidamente cumplimentados, que los peticionarios cumplían las condiciones para realizar la operación y que al pedido se adjuntaba el pago. El mismo proceso era seguido para las cancelaciones.

7. Las formalidades de la emisión y de la transferencia de los títulos, así como de su cancelación, eran realizadas por otra sociedad ajena a CSC.

8. La retribución por los servicios que CSC prestaba a Sun Alliance estaba integrada por dos elementos: uno fijo, y otro variable en función del volumen de las ventas, y del número y de la duración de las llamadas telefónicas.

9. CSC recurrió la decisión que los Commissioners of Customs and Excise (Administración de impuestos indirectos; en lo sucesivo, «Commissioners») adoptaron el 21 de abril de 1997, conforme a la que los servicios que suministraba a Sun Alliance no estaban exentos del IVA. El recurso fue estimado por el London Value Added Tax and Duties en sentencia de 11 de febrero de 1998, que interpretó que la dispensa contemplada en el número 5 de la letra d) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva se aplica a las etapas necesarias para la emisión o la transferencia de títulos valores.

10. Los Commissioners se alzaron en apelación ante la High Court, argumentando que la disposición en cuestión sólo alcanza a las operaciones relativas a los títulos valores y no se extiende a las etapas preliminares realizadas por un tercero por cuenta del emisor. Por su parte, CSC sostuvo que los servicios que prestaba a Sun Alliance eran específicos y esenciales para la emisión de los títulos Daisy, por lo que, en su opinión, eran operaciones relativas a valores eximidas del IVA en virtud de aquella disposición.

11. La High Court, al albergar dudas sobre el alcance de la exención prevista en el referido precepto de la Sexta Directiva, ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes preguntas:

«¿Cómo debe interpretarse la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra d), número 5, referente a las "operaciones relativas a títulos valores"? En particular:

1) ¿la expresión "operaciones relativas a títulos valores" se aplica sólo a una operación en la que se modifiquen los derechos u obligaciones legales de las partes en relación con el título valor?,

2) ¿la expresión "las operaciones, incluida la negociación, relativas a títulos valores" comprende el servicio consistente en facilitar información a inversores potenciales, y en recibir y tramitar las solicitudes de emisión de títulos valores formuladas por los inversores (pero sin incluir la preparación y la expedición del propio título valor), cuando dicho servicio lo presta una persona que no tiene ningún derecho ni obligación legal derivados del título valor a otra persona que sí los tiene?»

II. La norma comunitaria objeto de interpretación

12. La Sexta Directiva dedica el título X a regular las exenciones. En el artículo 13 contempla las que se refieren a las operaciones interiores, distinguiendo entre las que afectan a determinadas actividades de interés general (parte A), las que tienen su razón de ser en criterios de política económica y financiera (la mayoría de las incluidas en la parte B) y las que un sector de la doctrina ha llamado exenciones técnicas (las contempladas en las letras c) y f) de la parte B) y en la parte C). En el segundo grupo incluye las operaciones relativas a los títulos valores.

13. La disposición cuya interpretación pide la High Court al Tribunal de Justicia reza así:

«Exenciones en el interior del país

[...]

B. Otras exenciones

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

[...]

d) las operaciones siguientes:

[...]

5. las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos valores, con excepción de:

los títulos representativos de mercaderías, y

los derechos o títulos enunciados en el apartado 3 del artículo 5».

III. El procedimiento ante el Tribunal de Justicia

14. Han presentado observaciones escritas en este procedimiento, dentro del plazo señalado al efecto por el artículo 20 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia, el Gobierno británico, CSC y la Comisión.

15. En la vista que tuvo lugar el 12 de julio de 2001 comparecieron las partes, a fin de presentar oralmente sus alegaciones.

IV. Examen de la cuestión prejudicial

16. Los interrogantes que la High Court plantea conciernen a las «operaciones relativas a títulos valores» y, en particular, a si, de un lado, esa expresión sólo debe comprender las intervenciones que modifiquen el contenido de la relación jurídica que el valor mobiliario incorpora y, de otro, a si incluye servicios como los prestados por CSC.

1. Los criterios de interpretación

17. La respuesta que dé el Tribunal de Justicia debe tener presente, como punto de partida, que la regla general es la sujeción al IVA de todas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior de cada Estado miembro por un sujeto pasivo. La dispensa es la excepción y, como toda excusa de la obligación tributaria, debe ser objeto de una interpretación restrictiva. Por contra, toda exclusión de la excepción, en cuanto supone regresar al criterio general, escapa al principio de interpretación estricta.

18. Tampoco puede perderse de vista que el precepto cuya interpretación pide la High Court contiene una medida de fomento de carácter económico y talante negativo, que se define atendiendo exclusivamente a criterios de naturaleza objetiva. Son las operaciones las que están exentas, no quienes las ejecutan, aunque sean los beneficiarios.

19. Finalmente, un mercado común basado en la libre competencia y con unas características análogas a las de un verdadero mercado interno exige que se garantice la neutralidad del sistema común del IVA, que el régimen de exenciones violenta en cierta forma por desconocer el principio de generalidad de la carga impositiva. En consecuencia, con el fin de reducir las dispensas del tributo y, sobre todo, de dar coherencia y cohesión a la ordenación del impuesto en todos los Estados miembros, hay que convenir que las exenciones establecidas en el artículo 13 de la Sexta Directiva son conceptos autónomos de derecho comunitario.

2. El concepto de «operaciones relativas a títulos valores»

20. El análisis del concepto requiere una doble indagación. Una de índole gramatical y la otra teleológica.

21. Sobre la primera ya tuve ocasión de hacer algunas consideraciones en las conclusiones que presenté en el asunto en que fue dictada la sentencia SDC, ya citada. Allí dije que las «operaciones» a que se refiere la letra d) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva son verdaderos negocios jurídicos.

22. Las versiones lingüísticas de las lenguas romances utilizan una palabra de escasa significación, que procede del verbo latino *operari*, que significa «actuar», «obrar» o «trabajar».

23. Por su parte, el texto inglés de la Sexta Directiva incorpora un vocablo, también de origen latino, pero más específico y, por tanto, con mayor capacidad expresiva. Se trata de la voz *transactions*, que deriva de la palabra latina *transactus*, participio del verbo *transigere*, que, a su vez, tiene su origen en *agere*. Literalmente, quiere decir «hacer pasar a través de algo». En la versión alemana aparece la expresión *Umsätze*, que hace referencia a «movimientos comerciales», a «transacciones». Pues bien, en castellano este último significante expresa, en su segunda acepción, un trato, un negocio, un acuerdo comercial. Por definición, todo negocio altera la realidad jurídica preexistente y, por consiguiente, es susceptible de crear, modificar y extinguir derechos y obligaciones. No en vano el negocio jurídico es una de las fuentes de las obligaciones.

24. Si abandono el anterior plano formal y me traslado a otro más sustancial, como es el del fin que persigue el legislador comunitario excepcionando la obligación tributaria cuando el hecho imponible es cualquiera de las operaciones a que se refiere la letra d) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva, constato que la dispensa no puede tener otra razón de ser que la de liberar del régimen impositivo transacciones que son, por su frecuencia y su habitualidad, pieza central de los sistemas financieros y, por consiguiente, de la actividad económica de los Estados miembros. Se trata de evitar un gravamen sobre determinadas prestaciones, susceptible de lastrar el funcionamiento del mercado.

25. Siendo tal el propósito de la norma, en mi opinión, las operaciones exentas deben ser sólo aquellas cuya exclusión resulte imprescindible para obtener el resultado, es decir, las que tengan capacidad para alterar la realidad jurídica mediante la creación, la modificación y la extinción de derechos y obligaciones. Las actuaciones neutras, sin incidencia *ad extra*, pueden ser gravadas, porque su imposición no incide sobre el sistema financiero.

26. He apuntado líneas más arriba que las exenciones del IVA atentan contra el principio de generalidad del impuesto y ponen en tela de juicio su neutralidad, porque dispensan la obligación de repercusión. Este efecto, que niega el objetivo central del sistema común del IVA, debe ser

reducido a su mínima expresión, quedando limitado a las transacciones en las que la imposición del IVA pueda producir un gravamen no deseado sobre la actividad económica.

27. Por unas razones y otras, atendiendo al sentido gramatical y al fin de la disposición cuya interpretación se pide al Tribunal de Justicia, considero que las «operaciones relativas a títulos valores», a que se refiere el artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva, son transacciones susceptibles de crear, modificar o extinguir los derechos y las obligaciones de las partes en relación con el título valor.

28. Es loable el esfuerzo desarrollado por CSC en sus observaciones escritas para hacer decir a la sentencia SDC lo que no dice. Le atribuye la idea de que, para que un elemento de una operación exenta quede cubierto por la dispensa, debe tratarse de una acción específica, esencial e identificable, cualidades que, según pretende, reúnen los servicios que prestaba a Sun Alliance. Pero el sentido de la sentencia es otro. Para el Tribunal de Justicia están exentas las actuaciones que, implicando un cambio de situación jurídica, cumplen en realidad la función de la operación excluida de la tributación, lo que significa que constituyen tal operación. Es meridiano que los servicios prestados por CSC a Sun Alliance no son de esa clase.

29. Únicamente las operaciones que de forma directa afectan a la relación jurídica que el título valor incorpora y que son capaces de incidir sobre su contenido, como, entre otros, la emisión, la enajenación, el endoso, el pago y la amortización, caben en el campo de la exención tributaria que ahora centra mi atención. Las demás, aunque coadyuven, quedan extramuros de la dispensa. Buena prueba de que es así, es que el precepto analizado matiza que el beneficio fiscal no se aplica a las actividades consistentes en el depósito y en la gestión de los títulos valores. Ambos, el depósito y la gestión, son negocios jurídicos relativos a los títulos incapaces de afectar al contenido de la relación jurídica que representan.

30. La excepción es la «negociación» sobre títulos valores, que sí queda exenta, pero está, como expondré más adelante, tan unida, subjetiva y objetivamente, con las operaciones que crean, modifican o extinguen los derechos representados por el valor mobiliario, que su inclusión en la definición del beneficio tributario aparece plenamente justificada.

3. Los servicios de información sobre los títulos valores y de tramitación de las solicitudes de suscripción

31. Así pues, sólo las prestaciones que crean, modifican o extinguen los derechos y las obligaciones de las partes en relación con el título valor quedan amparadas por la disposición cuya interpretación pide la High Court. Corresponde ahora analizar si a los servicios consistentes en suministrar información sobre un producto financiero y, en su caso, recibir y tramitar las solicitudes de suscripción de los correspondientes títulos valores les conviene esa calificación.

32. A tal fin, es irrelevante que sean prestados por un tercero que interviene en una relación jurídica ajena. El carácter objetivo de la exención determina que el dato decisivo para su aplicación sea la naturaleza de la transacción y no la condición de quien la efectúa. Ninguna objeción existe para que cualquier persona, física o jurídica, distinta de los titulares de los derechos y obligaciones que el valor mobiliario incorpora se beneficie de la excusa, si ejecuta operaciones exentas.

33. Por consiguiente, el condicionante que introduce la High Court en la última parte de su segunda pregunta está de más. Para facilitar su respuesta, el Tribunal de Justicia sólo debe atender a la naturaleza de las prestaciones, con independencia de quién las realice.

34. La actividad consistente en facilitar información sobre el producto financiero y tramitar las solicitudes de inversión, sin prestar asesoramiento, ni intervenir en la emisión ni en la cancelación de los títulos, es preliminar y carece de capacidad para incidir sobre el contenido de la relación

jurídica incorporada al título. Por tanto, en congruencia con la respuesta que sugiero para la primera de las preguntas formuladas por la High Court, la segunda debe recibir una contestación negativa.

35. En efecto, la operación sujeta a tributación y que, en virtud del número 5 de la letra d) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva, queda exenta es el negocio jurídico entre Sun Alliance y el suscriptor de títulos Daisy, ya se trate de la emisión, ya de la modificación de algunos de sus elementos objetivos y subjetivos, ya de la cancelación. Si entre las atribuciones contractuales de CSC se encuentran las necesarias para, actuando en nombre de Sun Alliance, llevar a cabo algunos de tales negocios jurídicos, no me cabe la menor duda de que estarán exentas del IVA. Si, por el contrario, no es así, si su intervención es meramente accesorio y previa a la celebración de los referidos negocios jurídicos, en mi opinión, no le alcanzará la dispensa.

36. El concepto de «prestación accesorio» ha sido contemplado por el Tribunal de Justicia, que la ha definido como aquélla que «no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador». No es un concepto definitivo para decidir si una concreta operación está dispensada de tributación, pero proporciona un criterio adecuado para abrirse paso hacia la solución. Por definición, una cosa accesorio no es necesaria para la principal, aunque sea útil en cuanto que la completa y la mejora. Si la exención que estoy examinando es objetiva, sólo debe alcanzar, en principio, a la operación descrita en el texto legal, y no a aquellas otras que se limiten a coadyuvar a su realización. El principio de interpretación estricta de las exenciones tributarias autoriza esta solución, que es aplicable, incluso, a las intervenciones que sean indispensables para realizar la prestación excluida del impuesto.

37. Debe haber algo más, que se deduce del carácter finalístico de las exenciones tributarias. Si una concreta clase de negocios jurídicos queda excluida del IVA para satisfacer una determinada finalidad, sólo podrán quedar exentas aquéllas de sus operaciones accesorias que satisfagan igual objetivo. En palabras del propio Tribunal de Justicia, sólo están dispensadas las prestaciones accesorias que cumplan las funciones específicas y esenciales de las operaciones descritas en la disposición que establece la exención; han de tratarse de prestaciones que por sí mismas constituyan alguna de las operaciones exentas.

38. Los servicios consistentes en la mera información y en la tramitación de las peticiones de suscripción de los títulos valores no reúnen las condiciones precisas para considerar que cumplan la función propia de las operaciones exentas a que se refiere el artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva. Son prestaciones accesorias, desde luego no indispensables, carentes de todo contenido sustancial y sin capacidad para incidir sobre los derechos y las obligaciones que derivan del valor mobiliario. En la sentencia SDC, tantas veces citada, el Tribunal de Justicia ha dejado fuera del ámbito de la exención a las actividades de información financiera. En estas condiciones y en atención a las consideraciones expuestas, opino que tales operaciones no quedan dispensadas del IVA.

39. Ni siquiera pueden ser incluidas dentro del concepto de «negociación» y, por este cauce, aplicárseles el beneficio tributario que vengo examinando. La idea de «negociar» hace referencia a las de «transigir», «ceder» y «tratar», en suma, a la de disponer de los propios derechos e intereses para llegar a un acuerdo. La capacidad para hacer uso del propio patrimonio jurídico sólo la tiene su titular o quien lo represente, bien por virtud de la ley (patria potestad, tutela), bien por disposición convencional (mandato, representación).

40. En suma, sugiero al Tribunal de Justicia que, en respuesta a la segunda pregunta formulada por la High Court, declare que la expresión «operaciones, incluida la negociación, relativas a títulos valores», que se contiene en el artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva, no comprende los servicios limitados a facilitar información sobre un producto financiero y, en su caso, recibir y tramitar las solicitudes de suscripción de los correspondientes títulos, sin emitirlos.

V. Conclusión

41. A tenor de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las preguntas suscitadas por la High Court del siguiente modo:

«1) Las "operaciones relativas a títulos valores", a que se refiere el artículo 13, parte B, letra d), número 5, 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, son transacciones susceptibles de crear, modificar o extinguir los derechos y obligaciones de las partes en relación con el título valor.

2) La expresión "operaciones, incluida la negociación, relativas a títulos valores", que contiene el citado precepto, no comprende los servicios limitados a facilitar información sobre un producto financiero y, en su caso, a recibir y a tramitar las solicitudes de suscripción de los correspondientes títulos, sin emitirlos.»