

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 6 de mayo de 2010 *

En el asunto C-94/09,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 6 de marzo de 2009,

Comisión Europea, representada por la Sra. M. Afonso, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Francesa, representada por los Sres. G. de Bergues y J.-S. Pilczer, en calidad de agentes,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: francés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits, A. Borg Barthet y J.-J. Kasel y la Sra. M. Berger (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;
Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 28 de enero de 2010;

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

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 a 99, apartado 1, de la 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), al no haber aplicado un tipo de gravamen único de impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») al conjunto de los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres y a las entregas de bienes relacionados con dichos servicios.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

- 2 La Directiva 2006/112 deroga y sustituye desde el 1 de enero de 2007 a 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»).

- 3 El artículo 96 de la Directiva 2006/112, correspondiente al artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo primero, de la Sexta Directiva, dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo [general] de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.»

- 4 El artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112, correspondiente al artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva, establece:

«1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.

2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.

[...]»

- 5 El anexo III de la Directiva 2006/112, correspondiente al anexo H de la Sexta Directiva, contiene una lista de actividades, entre las que figuran las dos categorías siguientes:

«5) Transporte de personas y de sus equipajes;

[...]

16) Prestación de servicios por funerarias y servicios de cremación, junto con el suministro de los bienes relacionados con dicha actividad».

Normativa nacional

- 6 El artículo L. 2223-19 del code général des collectivités territoriales (Código general de las entidades territoriales) define el servicio exterior de pompas fúnebres de la siguiente manera:

«El servicio exterior de pompas fúnebres constituye una misión de servicio público que comprende:

1° El traslado de cadáveres antes y después del amortajamiento.

2° La organización de funerales.

3° Las operaciones de conservación.

4° El suministro de fundas, ataúdes –con sus accesorios interiores y exteriores– y urnas cinerarias.

5° [Párrafo suprimido]

6° La gestión y utilización de cámaras funerarias.

7° El suministro de vehículos fúnebres y para el cortejo.

8° La dotación de personal y de objetos y la prestación de servicios necesarios para realizar funerales, inhumaciones, exhumaciones y cremaciones, con excepción de lápidas mortuorias, signos religiosos, floristería, labores de imprenta y marmolería funeraria.

[...]»

7 Por lo que se refiere al tipo de gravamen de IVA aplicable a los servicios funerarios, la circular ministerial n° 68, de 14 de abril de 2005 (*Bulletin officiel des impôts* 3 C-3-05), establece:

«[...]

Se aplicará el tipo reducido únicamente a los servicios de traslado de cadáveres, antes y después del amortajamiento, realizados por empresas autorizadas mediante vehículos acondicionados especialmente para ello, así como al transporte de personas en vehículos de acompañamiento para las familias o para el clero.

A las restantes operaciones que pueden efectuar estas empresas en el marco del servicio exterior de pompas fúnebres o de otras actividades relacionadas se aplicará el tipo de gravamen que les es propio, es decir, en principio, el tipo general.

[...]»

8 El artículo 279 del code général des impôts (Ley general tributaria) dispone:

«Se aplicará un tipo reducido [de IVA] del 5,50 % a:

[...]

b quater. El transporte de pasajeros.

[...]»

Procedimiento administrativo previo

- 9 Mediante escrito de 15 de diciembre de 2006, la Comisión llamó la atención de la República Francesa sobre el hecho de que algunas disposiciones nacionales relativas al tipo de gravamen de IVA aplicable a los servicios prestados por empresas de pompas fúnebres parecían no ser conformes con el Derecho de la Unión y requirió a dicho Estado miembro para que presentara sus observaciones, con arreglo al artículo 226 CE.

- 10 En su respuesta de 14 de febrero de 2007, la República Francesa declaró que su normativa nacional en materia de IVA era conforme con el Derecho de la Unión.

- 11 Al no considerar satisfactoria tal respuesta, el 29 de junio de 2007 la Comisión emitió un dictamen motivado en el que instaba a la República Francesa a adoptar las medidas necesarias para atenerse a él en un plazo de dos meses contado a partir de su recepción.

- 12 Mediante escrito de 24 de agosto de 2007, la República Francesa reiteró su posición.

- 13 Al no considerar satisfactorias las alegaciones de la República Francesa, la Comisión interpuso el presente recurso.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

- 14 La Comisión alega que el conjunto de prestaciones de servicios y entregas de bienes que las empresas de pompas fúnebres efectúan para las familias de los difuntos constituye, a efectos del IVA, una operación única de carácter complejo que, por tanto, debe estar sujeta a un tipo de gravamen único.

- 15 La Comisión se basa en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA (sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 29, y de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, Rec. p. I-9433, apartado 20). La Comisión considera que la organización de un funeral, que la familia del difunto encarga a una empresa de pompas fúnebres, se caracteriza por un conjunto de elementos y actos que deben ser considerados una prestación única de carácter complejo en la medida en que, para el consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados entre sí que objetivamente forman, desde el punto de vista económico, un conjunto cuyo desglose resultaría artificial.

- 16 Según la Comisión, desglosar artificialmente el servicio de traslado de cadáveres en vehículos del conjunto de servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres, tal como resulta de la circular ministerial n° 68, de 14 de abril de 2005, lleva a la República Francesa a aplicar dos tipos de gravamen de IVA diferentes a dos componentes de una prestación que debe ser considerada única. Arguye que esta prestación se encuentra así sujeta a un tipo de gravamen efectivo que se corresponde con un tipo medio que necesariamente es inferior al tipo general aplicable en Francia. Además, afirma que dicho tipo de gravamen tiende a variar de una operación a otra en función de la importancia relativa que tenga en cada caso el traslado del cadáver en vehículo.

Por ello, la Comisión considera que la normativa francesa infringe el artículo 98, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

- 17 La Comisión añade que el tratamiento diferenciado del servicio de traslado de cadáveres en vehículos introduce elementos de complejidad y opacidad para consumidores y competidores, que pueden originar distorsiones de la competencia y, por tanto, vulnerar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.

- 18 La República Francesa sostiene esencialmente que la jurisprudencia en que se basa la Comisión no es pertinente en el presente asunto y que, respecto a las categorías de operaciones que figuran en el anexo III de la Directiva 2006/112, los Estados miembros pueden proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido.

- 19 La República Francesa se basa en las sentencias de 8 de mayo de 2003, Comisión/Francia (C-384/01, Rec. p. I-4395), apartados 22 y 23, relativa al suministro de gas y electricidad, y de 3 de abril de 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, Rec. p. I-1817), apartado 39, relativa a la distribución de agua. En su opinión, de dichas sentencias se desprende, por analogía, que nada en el texto de los artículos 96 a 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112 obliga a interpretarlos en el sentido de que sólo se permite aplicar el tipo reducido cuando éste recaiga sobre todos los aspectos de los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres que figuran en el anexo III de dicha Directiva, de modo que no cabe excluir una aplicación selectiva del tipo reducido, siempre que no conlleve riesgo alguno de distorsión de la competencia.

- 20 Remitiéndose a las sentencias antes citadas, la República Francesa afirma asimismo que, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, los Estados miembros pueden aplicar un tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos de los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres. Dicho Estado miembro estima que tales requisitos se cumplen en el caso del traslado de cadáveres en vehículos. En primer lugar, alega que se trata de un aspecto

concreto y específico de los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres, lo cual queda acreditado por el hecho de que la citada operación es objeto de una normativa específica. En segundo lugar, arguye que la aplicación del tipo reducido únicamente al traslado de cadáveres en vehículos no vulnera el principio de neutralidad fiscal, ya que este servicio no compite con ningún otro.

Apreciación del Tribunal de Justicia

Sobre la interpretación de los artículos 96 a 99, apartado 1, de la Directiva 2006/112

- 21 El artículo 96 de la Directiva 2006/112 establece que se aplicará el mismo tipo impositivo de IVA –el tipo general– tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios.
- 22 A continuación, el artículo 98, apartados 1 y 2, de la citada Directiva reconoce a los Estados miembros, como excepción al principio que exige aplicar el tipo general, la facultad de aplicar uno o dos tipos reducidos de IVA. Según dicha disposición, los tipos reducidos de IVA se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III de la referida Directiva.
- 23 El anexo III, punto 16, de la Directiva 2006/112 permite la aplicación de un tipo reducido a la prestación de servicios por funerarias.

- 24 Las normas de estas disposiciones son idénticas, en lo esencial, a las establecidas por el artículo 12, apartado 3, letra a), párrafos primero y tercero, y el anexo H, categoría decimoquinta, de la Sexta Directiva.
- 25 El Tribunal de Justicia ha declarado a propósito del artículo 12, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva que nada en el texto de tal disposición obliga a interpretarla en el sentido de que sólo permite aplicar el tipo reducido cuando éste recaiga sobre todos los aspectos de una categoría de operaciones mencionada en el anexo H de dicha Directiva, de modo que no cabe excluir una aplicación selectiva del tipo reducido, siempre que no conlleve riesgo alguno de distorsión de la competencia (véanse las sentencias *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, antes citada, apartado 41, y, por analogía, *Comisión/Francia*, antes citada, apartado 27).
- 26 De ello deduce el Tribunal de Justicia que, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, los Estados miembros pueden aplicar un tipo reducido del IVA a aspectos concretos y específicos de una categoría de operaciones mencionada en el anexo H de la Sexta Directiva (véase la sentencia *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, antes citada, apartado 43).
- 27 Dado que el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112 reproduce en lo sustancial el texto del artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, procede hacer extensiva al mismo la interpretación dada por el Tribunal de Justicia a esta última disposición.
- 28 De lo anterior se infiere que, 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.

- 29 La facultad de proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido de IVA que se reconoce de este modo a los Estados miembros se justifica, en particular, por la consideración de que, al constituir dicho tipo reducido una excepción, la limitación de su aplicación a aspectos concretos y determinados es coherente con el principio según el cual las exenciones o excepciones deben interpretarse restrictivamente (sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 28).
- 30 No obstante, es preciso destacar que para ejercitar dicha facultad deben cumplirse dos requisitos: por una parte, desglosar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trate y, por otra, respetar el principio de neutralidad fiscal. Con estos requisitos se pretende conseguir que los Estados miembros utilicen sólo esta facultad en condiciones que garanticen la correcta aplicación del tipo reducido escogido y la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso.
- 31 La Comisión sostiene que los Estados miembros, al hacer uso de la facultad de aplicar un tipo reducido de IVA que les atribuye el artículo 98 de la Directiva 2006/112, deben respetar los criterios establecidos por la jurisprudencia para determinar si una operación compuesta por varios elementos debe ser considerada una prestación única, con un tratamiento fiscal único, o dos o más prestaciones diferentes que pueden ser tratadas de manera diferente.
- 32 A este respecto, procede recordar que la finalidad de tales criterios –como el de las expectativas del consumidor medio, invocado por la Comisión– es preservar la funcionalidad del sistema del IVA habida cuenta de la diversidad de transacciones comerciales. No obstante, el propio Tribunal de Justicia ha reconocido la imposibilidad de dar una respuesta exhaustiva a este problema (sentencia CPP, antes citada, apartado 27) y ha destacado la necesidad de tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate (sentencias, antes citadas, CPP, apartado 28; *Levob Verzekeringen y OV Bank*, apartado 19, y de 21 de febrero de 2008, *Part Service*, C-425/06, Rec. p. I-897, apartado 54).

- 33 De ello se desprende que, si bien dichos criterios deben aplicarse en función de cada caso, para evitar, entre otras cosas, que la articulación contractual llevada a cabo por el sujeto pasivo y el consumidor provoque la fragmentación artificial en varias operaciones fiscales de una operación que, desde el punto de vista económico, debe ser considerada única, no es menos cierto que tales criterios no pueden considerarse determinantes para el uso por los Estados miembros del margen de apreciación que les concede la Directiva 2006/112 respecto a la aplicación del tipo reducido de IVA. El uso de tal margen de apreciación requiere, en efecto, criterios generales y objetivos, como los establecidos en las sentencias Comisión/Francia y Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, antes citadas, y que se recuerdan en los apartados 26, 28 y 30 de la presente sentencia.
- 34 En estas circunstancias, para pronunciarse sobre la procedencia del presente recurso no es preciso examinar, como sostiene la Comisión, si los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres deben o no ser considerados una operación única desde el punto de vista del consumidor medio. Sí procede verificar, en cambio, si el traslado de cadáveres en vehículos, que la normativa francesa grava con un tipo reducido de IVA, constituye un aspecto concreto y específico de esa categoría de prestaciones de servicios, tal y como figura en el anexo III, punto 16, de la Directiva 2006/112, y, en su caso, examinar si la aplicación de dicho tipo de gravamen vulnera o no el principio de neutralidad fiscal.

Sobre la calificación del traslado de cadáveres en vehículos como «aspecto concreto y específico» de los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres

- 35 Con el fin de responder a la cuestión de si el traslado de cadáveres en vehículos constituye un aspecto concreto y específico de los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres, procede examinar si se trata de una prestación de servicios identificable, como tal, separadamente de los demás servicios que prestan estas empresas.

- 36 A este respecto, es preciso declarar que el traslado de cadáveres en vehículos, como actividad de transporte, se distingue de otros servicios que pueden prestar las empresas de pompas fúnebres, como el adecentamiento de cadáveres, la utilización de cámaras funerarias, la organización de funerales y las operaciones de inhumación o de cremación.
- 37 También se diferencia del traslado de cadáveres a hombros de portadores, ya que éste –limitado por su propia naturaleza a desplazamientos cortos– no tiene que ser efectuado necesariamente por una empresa sino que puede ser confiado a personas allegadas al difunto y tiene sobre todo carácter ceremonial.
- 38 Además, a tenor de las indicaciones dadas por la República Francesa, no contradichas por la Comisión, en Francia se aplica una normativa específica al traslado de cadáveres en vehículos, en la medida en que sólo puede ser realizado por empresas autorizadas mediante vehículos acondicionados especialmente para ello. Como ha declarado la República Francesa, también puede suceder que el traslado del cadáver sea efectuado por un transportista autorizado, al margen de cualquier servicio funerario.
- 39 En estas circunstancias, debe considerarse que el traslado de cadáveres en vehículos constituye un elemento concreto y específico entre los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres.

Sobre el respeto del principio de neutralidad fiscal

- 40 Por lo que se refiere a la cuestión de si la aplicación de un tipo reducido al traslado de cadáveres en vehículos vulnera el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema

común del IVA, procede recordar que éste se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véanse, en particular, las sentencias antes citadas Comisión/Francia, apartado 25, y Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, apartado 42).

- 41 Como se ha declarado en el apartado 37 de la presente sentencia, el traslado de cadáveres en vehículos se diferencia del traslado de cadáveres a hombros de portadores, de modo que no se trata de servicios similares que compiten entre sí.
- 42 Por otra parte, la República Francesa ha sostenido, sin ser contradicha en este punto por la Comisión, que, cuando se efectúa el traslado de un cadáver en un vehículo de manera aislada, es decir, con independencia de cualquier otro servicio funerario, por una empresa de pompas fúnebres o por cualquier empresa autorizada –como puede ser una empresa de transporte sanitario–, tal operación se considera, con arreglo a la normativa francesa, un transporte de personas en el sentido del anexo III, punto 5, de la Directiva 2006/112 y está sujeta, conforme al artículo 279 del code général des impôts, al mismo tipo reducido que se le habría aplicado de haber sido efectuada en el marco de un contrato que comprendiera una gama más amplia de servicios funerarios. De ello resulta que servicios similares de traslado de cadáveres en vehículos, que pueden competir entre sí, no son tratados de manera diferente desde el punto de vista del IVA.
- 43 La Comisión alega que el tratamiento diferenciado de los servicios de traslado de cadáveres en vehículos puede originar distorsiones de la competencia, ya que las empresas de pompas fúnebres pueden verse tentadas a aumentar artificialmente la parte del precio que atribuyen al traslado de cadáveres en vehículos, con objeto de reducir la parte del precio correspondiente a las otras prestaciones, a la que se aplicará el tipo general.

- 44 A este respecto, debe subrayarse que la Comisión no ha aclarado cómo tales prácticas, cuya existencia no ha acreditado, pueden originar distorsiones de la competencia entre los prestadores de servicios. Ha de añadirse que, en caso de que pudieran acreditarse prácticas como las invocadas por la Comisión, correspondería a las autoridades nacionales competentes –a las que incumbe garantizar la correcta aplicación del tipo reducido que han escogido y la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso (véase el apartado 30 de la presente sentencia)– examinar si tales prácticas están comprendidas en el concepto de práctica abusiva, remitiéndose, en su caso, a los criterios sentados al respecto en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véase, en particular, la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartados 74 a 76).
- 45 De ello se deduce que la Comisión no ha demostrado que la aplicación de un tipo reducido a los traslados de cadáveres en vehículos vulnera el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.
- 46 A la luz de las consideraciones anteriores, procede declarar que la normativa francesa que grava con un tipo reducido de IVA el traslado de cadáveres en vehículos cumple las exigencias de la normativa de la Unión en esta materia.
- 47 En estas circunstancias, procede desestimar el recurso.

Costas

- 48 En virtud del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte.

Puesto que la República Francesa ha solicitado que se condene en costas a la Comisión y al haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

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

- 1) Desestimar el recurso.**

- 2) Condenar en costas a la Comisión Europea.**

Firmas