

CONDICIONES PARA LA EXENCIÓN DEL IVA EN LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS REALIZADAS POR AGRUPACIONES AUTÓNOMAS A FAVOR DE SUS MIEMBROS

Análisis de la STJUE de 21 de septiembre de 2017, asunto C-616/15

Manuel Esteban Quintans

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

El objeto de este comentario es el análisis de la STJUE de 21 de septiembre de 2017 y de las condiciones exigidas para la exención del IVA en el caso previsto en el artículo 132.1 f) de la Directiva 2006/112/CE (sistema común del IVA), que persigue evitar que la persona que ofrezca determinados servicios quede sujeta al pago del IVA cuando colabora con otras a través de una estructura común que se hace cargo de actividades directamente necesarias para que se presten tales servicios.

1. SUPUESTO DE HECHO

El artículo 132.1 f) de la Directiva 2006/112/CE (en adelante, la Directiva) impone la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) para las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones en la competencia.

De la lectura combinada del párrafo segundo del artículo 1.2 y de la letra c) de artículo 2.1, ambos de la Directiva, se infiere el principio general de que el IVA se exige por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo en el territorio de aplicación del impuesto. Por constituir una excepción a ese principio general, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) reconoce que los términos empleados para designar las exenciones contempladas en el artículo 132 de la Directiva deben interpretarse estrictamente. No obstante, tal interpretación no debe perseguir su inaplicación práctica y sí debe ajustarse a los objetivos perseguidos por ellas y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal (entre otras, Sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, asunto C-174/11, apartado 22 –NFJ049278–).

El objetivo de las exenciones del artículo 132, que constituyen conceptos autónomos de derecho comunitario (Sentencia de 20 de junio de 2002, asunto C-287/00, apartado 44 –NFJ013022–), se concreta en facilitar el acceso a determinadas actividades de interés general –no a todas, solo a las que allí se contemplan (entre otras, Sentencia de 1 de diciembre de 2005, Ygeia, asuntos acumulados C-394/04 y C-395/04, apartado 16 [NFJ021357])–, proporcionándoles un trato más favorable a efectos del IVA.

Como es sabido, tales exenciones no van acompañadas del derecho a deducir el IVA que soporta el sujeto pasivo, circunstancia que puede trasladar al destinatario de los bienes y servicios que suministre, a través de su precio. De esa forma, el consumidor final no soporta la repercusión del impuesto correspondiente al valor añadido en la fase del proceso de producción de la que resulta la prestación exenta, pero sí soporta indirectamente –a través del precio que satisface– el impuesto correspondiente al valor añadido en las fases previas de las que sí resultan prestaciones gravadas.

Esa situación puede inducir conductas en los operadores económicos, pues constituye un incentivo para integrar en el proceso productivo aquellas fases por las que se soporta IVA que no es posible deducir; y, por el contrario, desincentiva su externalización.

Pues bien, la exención que aquí interesa pretende evitar una manifestación concreta (Sentencia de 11 de diciembre de 2008, *Stichting Centraal egeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, asunto C-407/07, apartado 37 –NFJ031375–; Sentencia de 21 de septiembre de 2017, Comisión Europea contra República Federal de Alemania, asunto C-616/15, apartado 56 –NFJ068069–) de ese fenómeno indeseable desde el punto de vista de la neutralidad del IVA (considerando séptimo de la Directiva). Para ello, extiende la exoneración de gravamen a determinadas prestaciones efectuadas por una agrupación a favor de sus miembros. De ese modo, la obligación de soportar el IVA que, en otro caso, se devengaría no influye en la toma de decisiones, a la vez que la magnitud del IVA que soporta indirectamente el consumidor final se mantiene constante.

La exención requiere, a juicio del TJUE, que la actividad a cuyo ejercicio contribuya el servicio prestado sea alguna de las de interés general del artículo 132 de la Directiva, como la de hospitalización y asistencia sanitaria, la asistencia social y con la Seguridad Social, la educación, el deporte o la cultura, entre otras.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

Mediante el recurso de incumplimiento que es objeto de la STJUE de 21 de septiembre de 2017, asunto C-616/15, la Comisión Europea solicitó que se declarase que la República Federal de Alemania había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 132.1 f) de la Directiva, al establecer que la exención del IVA es aplicable exclusivamente a las agrupaciones autónomas cuyos miembros ejerzan un número limitado de profesiones.

La ley alemana relativa al impuesto sobre el volumen de negocios, en su versión aplicable a los hechos del litigio, reconocía la exención de determinados servicios sanitarios prestados por profesionales o por entidades de derecho público y, también, de los prestados por agrupaciones autónomas cuyos miembros ejerciesen aquellas profesiones o formasen parte de aquellos establecimientos, siempre que tales prestaciones fuesen directamente necesarias para el ejercicio de la actividad exenta y que la agrupación se limitase a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumbiese en los gastos hechos en común.

La Comisión Europea estimó que la legislación alemana no era compatible con el ámbito de aplicación del artículo 132.1 f) de la Directiva, dado que la exención no se limita en él a las prestaciones realizadas por las agrupaciones autónomas cuyos miembros ejerzan determinadas categorías profesionales. De hecho, la Comisión fue más allá y estimó que la exención no se limita a las agrupaciones cuyos miembros ejerzan actividades de interés general, sino que alcanza a todas las agrupaciones cuyos miembros ejerzan una actividad exenta del IVA.

La República Federal de Alemania defendió que el ámbito subjetivo de aplicación de la exención se limita a las agrupaciones que prestan servicios para miembros que ejercen determinadas actividades de interés general, como son las actividades profesionales en el sector sanitario. Y consideró que el legislador nacional puede recurrir a una apreciación por categorías profesionales del riesgo de distorsión de la competencia con el fin de evitar que la aplicación de la exención vulnere el requisito relativo a aquel fenómeno. A esos efectos, afirmó que dicho requisito no es ni suficientemente preciso ni incondicional desde el punto de vista de su contenido y que, por ello, debe ser precisado a nivel nacional, sin que su apreciación pueda confiarse a las autoridades fiscales, dado que requiere de análisis complejos relativos a cada ámbito de actividad.

El TJUE considera que no se puede inferir del tenor literal del artículo 132.1 f) de la Directiva que aquella exención no pueda aplicarse a los servicios de una agrupación autónoma cuyos miembros ejerzan una actividad económica exenta de IVA. No obstante, para interpretar la Directiva debe tenerse en cuenta no solo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte.

Al no figurar el artículo 132 ni en el capítulo 1 del título IX de la Directiva, dedicado a las «Disposiciones generales» en el ámbito de las «Exenciones», ni en el capítulo 3, dedicado a las «Exenciones relativas a otras actividades», sino en el capítulo 2, no se infiere de la estructura general de la Directiva, a juicio del tribunal, que la exención de la letra f) sea aplicable a las operaciones distintas de las previstas en el artículo 132.

A la misma conclusión se llega en las Sentencias de 21 de septiembre de 2017, DNB Banka, asunto C-326/15 –NFJ067829–, y Aviva, asunto C-605/15 –NFJ068071–, donde se considera que la exención no puede aplicarse a los servicios de una agrupación autónoma cuyos miembros ejerzan una actividad económica en el ámbito de los servicios financieros (asunto C-326/15) o en el sector de los seguros (asunto C-605/15), en la medida en que es el artículo 135.1 d) y e) (servicios financieros) y 135.1 a) (seguros) de la Directiva el que los exime.

Con el mismo argumento, se desestima lo alegado por la República Federal de Alemania en cuanto a que la exención se pueda limitar a determinadas actividades mencionadas en el artículo 132 de la Directiva, como las que se refieren al sector sanitario.

Desde el punto de vista de la finalidad perseguida con la exención del artículo 132.1 f), el TJUE tampoco comparte lo alegado por el Estado miembro pues, según la jurisprudencia del TJUE, la exención persigue evitar que la persona que ofrezca determinados servicios quede sujeta al pago del IVA cuando se ha visto obligada a colaborar con otros profesionales a través de una estructura común que se hace cargo de las actividades necesarias para que se cumplan dichos servicios.

En cuanto a la distorsión de la competencia, el TJUE recuerda que, en virtud del artículo 131 de la Directiva, el legislador nacional puede aprobar normas a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de las exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso. No obstante, ello no puede afectar a la definición del contenido de la exención que es, precisamente, el efecto que el tribunal atribuye a la legislación alemana controvertida.

3. COMENTARIO CRÍTICO: CONDICIONES EXIGIDAS PARA LA EXENCIÓN DEL IVA

Por tanto, el TJUE excluye del ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 132.1 f) de la Directiva a las prestaciones que contribuyan al ejercicio de otras actividades exentas distintas de las previstas en el artículo 132.

Si bien se exige que la clientela de la agrupación, constituida por sus miembros, ejerza una actividad exenta, en los términos ya expuestos, o una actividad para la que no tenga la condición de sujeto pasivo del IVA, el TJUE también interpreta que no constituye requisito el que todos los miembros realicen exclusivamente actividades exoneradas de gravamen (Sentencia de 4 de mayo de 2017, Comisión Europea contra Gran Ducado de Luxemburgo, asunto C-274/15, apartado 53 –NFJ066376–). Y tampoco es preciso que el servicio prestado por la agrupación se facilite a todos los miembros (Sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing contra Staatssecretaris van Financiën, asunto C-407/07 –NFJ031375–).

En cambio, se exige que el servicio sea «directamente necesario» para el ejercicio de la actividad de interés general exonerada. Si el cliente lleva a cabo, simultáneamente, operaciones gravadas y operaciones no gravadas, el TJUE interpreta que el servicio prestado por la agrupación puede disfrutar de esa exención en la medida en que sea «directamente necesario» para el ejercicio de una actividad de interés general exonerada de gravamen o para la que no tenga la condición de sujeto pasivo (asunto C-274/15 mencionado anteriormente).

La Directiva no define el concepto de «servicios directamente necesarios», como tampoco define el concepto de «prestaciones... directamente relacionadas» que delimita el ámbito objetivo de la exención prevista para actividades de interés general como la hospitalización y asistencia sanitaria, la asistencia social y con la Seguridad Social, la protección de la infancia y de la juventud, la educación de la infancia, de la juventud, la enseñanza escolar y universitaria, la formación y el reciclaje profesional.

Ahora bien, el artículo 134 de la Directiva, disposición de carácter vinculante para los Estados miembros (Sentencia de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence SCRL, asunto C-335/14, apartado 52 –NFJ061367–), impone requisitos que deben tenerse en cuenta para interpretar los supuestos de exención que en él se contemplan y entre los que no figura el previsto en la letra f) del artículo 132.1. Así, excluye la exención si la prestación no es indispensable para la realización de las operaciones exentas y, también, cuando estuviese esencialmente destinada a procurar unos ingresos suplementarios al operador en competencia directa con otros cuyas prestaciones sí estuviesen gravadas.

¿Puede atribuirse idéntico significado a los conceptos «indispensable» y «necesario» a los efectos que aquí interesa? Como ya se ha dicho, la delimitación del alcance de una disposición de derecho comunitario exige tener en cuenta sus términos, su contexto y sus finalidades (Sentencia de 25 de abril de 2013, Comisión Europea contra Reino de Suecia, asunto C-480/10, aparta-

do 33, y jurisprudencia allí invocada –NFJ050714–). En mi opinión, del artículo 132 o del resto del título IX de la Directiva no se inferen razones que conduzcan a reconocer que cada una de las expresiones consideradas sirve para delimitar un ámbito objetivo distinto. Y concluir que, a pesar de ello, ambas expresiones tienen un significado diferente tampoco resulta coherente con la finalidad atribuida a las exenciones contempladas en el artículo 132.

En orden a concretar el carácter indispensable –o necesario– de la prestación, el TJUE considera, en síntesis, su impacto sobre el valor de la actividad exenta, ya traiga causa en la exigencia normativa, la prescripción facultativa u otra circunstancia. Detengámonos en algunas sentencias para ilustrar la cuestión.

Así, en Sentencia de 21 de enero de 2016, asunto C-335/14, apartados 51 a 54, el TJUE interpreta que los servicios opcionales que se ofrecen con ocasión de la explotación de una residencia de viviendas asistidas, como el de acceso a un restaurante-bar, a un salón de peluquería y estética, a una lavandería, a un dispensario, a una consulta médica no pueden ser objeto de exención, salvo que se trate de prestaciones indispensables para la realización de la actividad exenta. Y corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si eso es así, teniendo en cuenta cuáles son los exigidos conforme a la normativa nacional aplicable.

En Sentencia de 1 de diciembre de 2005, asunto C-394/04, apartados 29 y 30, el TJUE interpreta que los servicios telefónicos y de alquiler de aparatos de televisión a las personas hospitalizadas, así como el suministro por estas mismas personas de camas y comidas a sus acompañantes no pueden ser objeto de exención, salvo que se trate de prestaciones indispensables para alcanzar los objetivos terapéuticos perseguidos por los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria en cuyo marco se prestan. Y corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si eso es así, teniendo en cuenta el conjunto de elementos concretos que se conozcan, incluido el contenido de las prescripciones médicas extendidas para los pacientes de que se trate.

En Sentencia de 20 de junio de 2002, asunto C-287/00, apartados 47 a 49, el TJUE interpreta que la realización de proyectos de investigación por parte de centros públicos de enseñanza superior puede considerarse muy útil, pero no es imprescindible para la consecución del objetivo de formar estudiantes para permitirles ejercer una actividad profesional. Se reconoce que muchos centros de enseñanza universitaria logran dicho objetivo sin efectuar proyectos de investigación a título oneroso y que existen otras maneras de garantizar la existencia de una relación entre la enseñanza universitaria y la vida profesional.

En Sentencia de 14 de junio de 2007, asunto C-434/05, apartados 38 a 40 (NFJ025701), el TJUE interpreta que para que la puesta a disposición de personal docente con carácter temporal pueda ser calificada como indispensable para la realización de una operación exenta es necesario que sea de un tipo y una calidad tales que, de no mediar ese servicio, no pueda garantizarse que la enseñanza impartida por el centro destinatario tuviese un valor equivalente. Y corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si eso es así, en virtud, por ejemplo, de las cualificaciones del personal en cuestión o de la flexibilidad de los términos de su puesta a disposición.

En Sentencia de 4 de mayo de 2017, asunto C-699/15, apartados 28 a 34, el TJUE interpreta que las prestaciones a terceros de servicios de restauración y de entretenimiento a título oneroso en el marco de su formación por estudiantes de un centro de enseñanza superior debe considerarse indispensables para garantizar la calidad de la prestación principal de enseñanza dispensada por aquel porque sin esa vertiente práctica la formación dispensada en los ámbitos de la restauración, la hostelería y el espectáculo no tendría valor equivalente.

Por último, el legislador exige que la agrupación no tenga ánimo de lucro, en el sentido de que se limite a repercutir a sus miembros los costes que soporta para hacer frente a sus necesidades, sin obtener el más mínimo beneficio (conclusiones del abogado general al asunto C-8/01, Taksatorringen).

La eficacia del cumplimiento de todos estos requisitos se condiciona a que la exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia. Aunque el servicio se preste «a precio de coste», puede haber lugar en el mercado en el que opera la agrupación para otros operadores independientes que actúen de forma más eficiente que ella. Ahora bien, si la exención del impuesto se convierte en su barrera de entrada, debe apreciarse que la misma es causa de distorsión de la competencia. Por el contrario, si la agrupación que actúa eficientemente estuviese en posición de conservar, con independencia de la exención o del gravamen de la prestación, la clientela constituida por sus miembros, el TJUE reconoce (Sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen, asunto C-8/01 –NFJ015615–) que no debe considerarse que sea la medida fiscal la que cierra el mercado a los operadores independientes, cumpliéndose la condición necesaria para que la exención sea admitida.

La transposición de la norma comunitaria al ordenamiento interno español se contiene en el número 6.º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 y requiere que la prestación se utilice «directa y exclusivamente» en la actividad exenta de los miembros de la agrupación y que sea «necesaria» para el ejercicio de la misma.

En el criterio administrativo seguido por los órganos de aplicación de los tributos, puede apreciarse un intento de categorizar los servicios para los que se entiende incumplido este requisito, posiblemente con la finalidad de facilitar la gestión y el control de la obligación tributaria.

El informe de 3 de mayo de 2011 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica del Departamento de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria analiza las contestaciones a consultas escritas divulgadas hasta la fecha por la Dirección General de Tributos, que giraron en torno a servicios de asesoramiento, consultoría, publicidad, mantenimiento y reparación. Afirma la imposibilidad, por la propia naturaleza de esos servicios, de su vinculación directa y exclusiva a una actividad concreta. Se trata de servicios utilizables en cualquier sector de actividad, siendo ese el fundamento que, en opinión de la Subdirección, la Comisión utilizó para excluir de la exención a los servicios de limpieza en las observaciones presentadas al TJUE en la Sentencia de 20 de noviembre de 2003 (asunto C-8/01).

Sin embargo, debe discreparse de ese parecer. La Comisión no atribuyó unas características concretas a aquella prestación con el fin de justificar que el servicio de limpieza no fuese directamente necesario para el ejercicio de la actividad no gravada del miembro o miembros de la agru-

pación, sino para evidenciar que nada había en el servicio examinado que no permitiese apreciar que la exención no supusiera una distorsión de la competencia (Sentencia de 20 de noviembre de 2003, asunto C-8/01, apartado 57).

Aunque también concluya de forma categórica que los servicios de limpieza de hospitales quedan excluidos de la exención, en contestaciones a las Consultas tributarias escritas V3645/2015, de 23 de noviembre (NFC057393), y V3994/2016, de 21 de septiembre (NFC062362), la Dirección General de Tributos intenta huir de apriorismos y se pronuncia de manera prudente, admitiendo que no puede afirmarse, como regla general, que un servicio de limpieza o de seguridad o de llevanza de contabilidad u otros de carácter meramente administrativo no cumplan con el requisito de ser necesarios para el desarrollo de las actividades de los miembros de la agrupación y ser utilizados directa y exclusivamente en ellas. Considera que ese análisis debe efectuarse caso por caso, sin perjuicio de deducir, para los supuestos consultados, que los servicios de limpieza de centros hospitalarios, aun pudiendo guardar alguna especialidad respecto a otros tipos de limpieza, no pueden ser considerados como un servicio con una particularidad tal que lo convierta en directamente necesario para la prestación de los servicios de hospitalización o de asistencia sanitaria. Del mismo modo se pronuncia en la V1705/2017, de 30 de junio (NFC065803), en relación con los servicios informáticos.

Acierta la Dirección General al recordar que cada caso debe ser objeto de análisis individual, pues el cumplimiento de todos los requisitos exigidos para admitir la exención y de la condición a la que se supedita su eficacia es una cuestión de prueba cuya carga recae sobre quien quiera hacer valer su derecho.