

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075481

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 20 de noviembre de 2019

Sala 2.^a

Asunto n.º C-400/18

SUMARIO:

IVA. Exenciones. Exenciones en el interior del país. *Prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas a los miembros y a los no miembros.* Una asociación especializada en informática hospitalaria presta servicios de informática hospitalaria, por una parte, a los hospitales afiliados como miembros a dicha asociación y, por otra, a personas o entidades que no son miembros de la asociación. La finalidad del art. 13.A.1 f) de la Sexta Directiva es establecer una exención del IVA para evitar que la persona que ofrezca determinados servicios quede sujeta al pago de dicho impuesto 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 presten tales servicios. Según la norma nacional controvertida, esta exención se deniega sistemáticamente a los servicios prestados a sus miembros por parte de agrupaciones autónomas de personas cuando estas agrupaciones también prestan servicios a personas o entidades que no son miembros, quedando todas las prestaciones sujetas al IVA. El Tribunal de Justicia ha declarado que debe denegarse la concesión de la exención del IVA si existe un riesgo real de que la exención pueda por sí sola, de inmediato o en el futuro, provocar distorsiones de la competencia. [Vid. STJCE de 20 de noviembre de 2003, C-8/01 (NFJ015615)]. Así el Tribunal considera que el art. 13.A.1 f) de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita el reconocimiento de la exención del IVA al requisito de que las agrupaciones autónomas de personas presten servicios exclusivamente a sus miembros, de modo que las agrupaciones que también prestan servicios a quienes no son miembros están íntegramente sujetas al IVA, incluso en lo que respecta a aquellos servicios que prestan a sus miembros.

PRECEPTOS:

Sexta Directiva 77/388/CEE (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), arts. 2 y 13.

PONENTE:

Don P.G. Xuereb.

En el asunto C-400/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación, Bélgica), mediante resolución de 19 de abril de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de junio de 2018, en el procedimiento entre

Infohos

y

Belgische Staat,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. P.G. Xuereb (Ponente), T. von Danwitz, C. Vajda y A. Kumin, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Pitruzzella;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Infohos, por el Sr. F. Soetaert, advocaat;
- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. J.-C. Halleux y P. Cottin y por la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes y R. Campos Lares y por las Sras. P. Barros da Costa y M.J. Marques, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 11 de julio de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta solicitud se ha presentado en el contexto de un litigio entre Infohos y el Belgische Staat (Estado belga) relativo a una liquidación complementaria del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a los años 2002 a 2004.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. La Sexta Directiva fue derogada y sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1). No obstante, habida cuenta de la fecha de los hechos controvertidos en el litigio principal, este sigue rigiéndose por la Sexta Directiva.

4. Los considerandos noveno y undécimo de la Sexta Directiva señalaban:

«Considerando que la base imponible debe someterse a una armonización, con el fin de que la aplicación del tipo impositivo comunitario a las operaciones imponibles conduzca a resultados comparables en todos los Estados miembros.

[...]

Considerando que conviene establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios de las Comunidades puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros».

5. El artículo 2 de la Sexta Directiva disponía:

«Estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

[...]

6. El artículo 13 de la Sexta Directiva, bajo el epígrafe «Exenciones en el interior del país», establecía lo siguiente:

«A. Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general

1. 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 abuso:

[...]

f) 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 de la competencia;

[...]

7 El artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva corresponde al artículo 131 y al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112.

Derecho Belga

8. El artículo 44, apartado 2, punto 1 bis, del code de la TVA (Código del IVA), en su redacción aplicable a los hechos de que se trata en el litigio principal, disponía que estarán exentos de IVA «los servicios que prestan a sus miembros las agrupaciones autónomas de personas que desarrollan una actividad exenta en virtud del presente artículo o respecto a la cual no tengan la calidad de sujeto pasivo, siempre que tales servicios sean directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad y las agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que corresponda a cada uno en los gastos hechos en común, y con la condición de que esta exención no pueda provocar distorsiones de la competencia; los requisitos de aplicación de esta exención se regularán mediante Real Decreto».

9. El artículo 2 del koninklijk besluit nr. 43 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten (Real Decreto n.º 43 relativo a la exención del impuesto sobre el valor añadido de los servicios prestados a sus miembros por las agrupaciones autónomas de personas), de 5 de julio de 1991 (Belgisch Staatsblad de 6 de agosto de 1991, p. 17215), disponía lo siguiente:

«Los servicios prestados a sus miembros por las agrupaciones autónomas de personas a que se refiere el artículo 1 estarán exentos del pago del impuesto a condición de que:

1.º Las actividades de la agrupación consistan exclusivamente en la prestación de servicios directamente en favor de sus propios miembros y que todos ellos desarrollen una actividad exenta con arreglo al artículo 44 del Código o respecto a la cual no tengan la condición de sujetos pasivos;

[...]

Litigio principal y cuestión prejudicial

10. Infohos es una asociación especializada en informática hospitalaria. Presta servicios de informática hospitalaria, por una parte, a los hospitales afiliados como miembros a dicha asociación y, por otra, a personas o entidades que no son miembros de la asociación.

11. El 5 de septiembre de 2000, Infohos celebró un acuerdo de cooperación con IHC-Group NV para desarrollar conjuntamente, bajo la dirección de aquella, aplicaciones informáticas nuevas o innovadoras para los hospitales miembros de aquella asociación.

12. Infohos no se registró como sujeto pasivo del IVA al entender que no podía considerarse como tal con arreglo al artículo 6 del Código del IVA o que, cuando menos, podía acogerse a la exención prevista en el artículo 44, apartado 2, punto 1 bis, de dicho Código.

13. A raíz de una inspección llevada a cabo el 20 de abril de 2005 por la Administración tributaria, esta consideró que los servicios que se prestaban mutuamente Infohos e IHC-Group debían estar sujetos al IVA. Además, según la Administración tributaria, el hecho de realizar operaciones sujetas a impuesto para personas o entidades que no eran miembros de Infohos implicaba que las operaciones realizadas respecto de los miembros de dicha asociación también debían estar sujetas al IVA, debido a que Infohos ya no podía disfrutar de la exención por servicios prestados a sus miembros con arreglo al artículo 44, apartado 2, punto 1 bis, del Código del IVA.

14. El 13 de diciembre de 2005, la Administración tributaria levantó un acta en la que se hacían constar las referidas infracciones y, posteriormente, giró una liquidación, que fue declarada ejecutiva.

15. El 22 de mayo de 2007, mediante recurso contencioso-administrativo presentado ante el rechtbank van eerste aanleg Brugge (Tribunal de Primera Instancia de Brujas, Bélgica), Infohos solicitó al tribunal que declarara admisible y fundado su recurso y, en consecuencia, que suspendiera la ejecución de la liquidación girada por la Administración tributaria y que declarase que las cantidades reclamadas no eran exigibles, y, con carácter subsidiario, solicitó que ordenase la anulación de las multas impuestas o, cuando menos, que tales multas se redujesen sustancialmente, que se ordenase la devolución de todas las cantidades percibidas en virtud de la liquidación mencionada -más los intereses de demora- y que se condenase al Estado belga al pago de las costas.

16. Mediante sentencia de 23 de febrero de 2009, el rechtbank van eerste aanleg Brugge (Tribunal de Primera Instancia de Brujas) declaró que no se cumplían los requisitos para aplicar la exención prevista en el artículo 44, apartado 2, punto 1 bis, del Código del IVA y que Infohos estaba sujeta al IVA por todos los servicios prestados tanto a sus propios miembros como a los terceros que no eran miembros de dicha asociación.

17. Contra dicha sentencia Infohos interpuso recurso de apelación ante el Hof van Beroep te Gent (Tribunal de Apelación de Gante, Bélgica).

18. Mediante sentencia de 21 de septiembre de 2010, dicho tribunal declaró que Infohos no podía invocar la exención prevista en el artículo 44, apartado 2, punto 1 bis, del Código del IVA, so pena de falsear la competencia. Además, declaró que Infohos, como sujeto pasivo mixto en el sentido del artículo 46 del Código del IVA, tenía derecho a ejercitar una acción de restitución contra el Estado belga.

19. La Administración tributaria interpuso entonces recurso de casación ante el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación, Bélgica).

20. Mediante sentencia de 31 de octubre de 2014, el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) anuló la sentencia del hof van beroep te Gent (Tribunal de apelación de Gante) por considerar contradictorio declarar, por una parte, que Infohos no podía invocar el artículo 44, apartado 2, punto 1 bis, del Código del IVA y debía ser considerada, por lo tanto, como un sujeto pasivo total y, por otra parte, que podía invocar fundadamente la condición de sujeto pasivo mixto.

21. El Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) remitió el asunto al Hof van Beroep Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes, Bélgica).

22. Mediante sentencia de 20 de septiembre de 2016, este último tribunal declaró que Infohos no podía acogerse a la exención prevista en el artículo 44, apartado 2, punto 1 bis, del Código del IVA, ya que también prestaba servicios a personas o entidades que no eran miembros de dicha asociación.

23. Infohos interpuso recurso de casación contra la citada sentencia ante el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación), alegando principalmente que el requisito de aplicación de la exención del IVA que figuraba en el artículo 2, apartado 1, del Real Decreto n.º 43, según el cual la agrupación autónoma de personas podía prestar servicios exclusivamente a sus propios miembros, no figuraba en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva y que tal requisito, por lo tanto, era contrario a esta última disposición.

24. El tribunal remitente recuerda que el Hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes) declaró que de una interpretación estricta del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva y, en particular, del requisito establecido en dicha disposición según el cual las agrupaciones autónomas de personas se limitan a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, se desprende que la mencionada disposición excluía la posibilidad de que los servicios fueran también prestados por tales agrupaciones a personas o entidades que no fueran miembros de las mismas. El Hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes) también consideró que, dado que Infohos no se limitaba a prestar servicios a sus miembros, sino que también comercializaba aplicaciones informáticas a terceros, dicha asociación no podía invocar la exención para todas sus actividades.

25. El litigio así planteado solo puede resolverse, según el tribunal remitente, mediante la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva.

26. En tales circunstancias, el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la [Sexta Directiva], actualmente artículo 132, apartado 1, letra f), de la [Directiva 2006/112], en el sentido de que permite a los Estados miembros supeditar la exención establecida en dicha disposición a un requisito de exclusividad en virtud del cual una agrupación autónoma que también preste servicios a quienes no son miembros de la misma quede sujeta en su totalidad al IVA, incluso por los servicios prestados a sus propios miembros?»

Sobre la cuestión prejudicial

27. Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pide sustancialmente que se dilucide si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la exención del IVA al requisito de que las agrupaciones autónomas de personas presten servicios exclusivamente a sus miembros, de modo que las agrupaciones que presten también servicios a quienes no son miembros queden íntegramente sujetas al IVA, incluso por los servicios que presten a sus miembros.

28. Para responder a la cuestión prejudicial, es preciso recordar que, con arreglo al artículo 13 parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas en dicha disposición y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso, 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 de la competencia.

29. A este respecto, de los considerandos noveno y undécimo de la Sexta Directiva se desprende que esta tiene por objeto armonizar la base imponible del IVA y que las exenciones de este impuesto constituyen conceptos autónomos de Derecho de la Unión que, como el Tribunal de Justicia ya ha declarado, deben situarse en el contexto general del sistema común del IVA instituido por dicha Directiva (sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, apartado 29 y jurisprudencia citada).

30. Por otra parte, conforme a reiterada jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por tales exenciones y atenerse a las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por lo tanto, esta regla de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 13 hayan de interpretarse de tal manera que dichas exenciones queden privadas de efectos. La finalidad de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no es imponer una interpretación que haga casi inaplicables en la práctica las mencionadas exenciones (sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, apartado 30 y jurisprudencia citada).

31. Por lo que se refiere a la redacción del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, tal como se recordó en el apartado 28 de la presente sentencia, la exención prevista en dicha disposición se aplica a las prestaciones de servicios efectuadas por las agrupaciones autónomas de personas en favor de sus miembros. Por el contrario, de dicha redacción no se desprende que las prestaciones de servicios que tales agrupaciones realicen para sus miembros estén excluidas de la exención de que se trate cuando esas agrupaciones presten también servicios a personas o entidades que no son miembros de las mismas.

32. Así pues, aunque, según el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, la mencionada exención solo pueda reconocerse a las prestaciones de servicios que las agrupaciones autónomas de personas realizan para sus miembros, de la redacción de la citada disposición no puede deducirse que tal exención solo podría aplicarse si las referidas agrupaciones estuvieran obligadas a prestar servicios únicamente a sus miembros.

33. Según reiterada jurisprudencia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, 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 (sentencia de 3 de octubre de 2019, Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland y otros, C-197/18, EU:C:2019:824, apartado 48).

34. Por lo que respecta al contexto en el que se inscribe el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, procede subrayar que ese mismo artículo 13, parte A, lleva como epígrafe «Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general» y figura en el título X de la propia Directiva, dedicado a las exenciones. El mencionado epígrafe indica que la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva se refiere únicamente a las agrupaciones autónomas de personas cuyos miembros ejerzan actividades de interés general (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de septiembre de 2017, Comisión/Alemania, C-616/15, EU:C:2017:721, apartado 44).

35. Pues bien, este contexto no pone de relieve ningún dato del que resulte que la exención de que se trata se limite únicamente a las agrupaciones autónomas de personas que prestan servicios en beneficio exclusivamente de sus miembros.

36. En lo que respecta a la finalidad del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, es preciso recordar que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que esta disposición pretende establecer una exención del IVA para evitar que la persona que ofrezca determinados servicios quede sujeta al

pago de dicho impuesto 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 presten tales servicios (sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, apartado 37).

37. Así pues, procede considerar que las disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva tienen como finalidad, en su conjunto, eximir del IVA determinadas actividades de interés general, con el fin de facilitar el acceso a determinadas prestaciones y el suministro de determinados bienes, evitando los costes adicionales que se derivarían en caso de estar sujetas al IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de octubre de 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, apartado 30, y de 21 de septiembre de 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, apartado 28).

38. Según la norma nacional controvertida en el litigio principal, la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva se deniega sistemáticamente a los servicios prestados a sus miembros por parte de agrupaciones autónomas de personas cuando estas agrupaciones también prestan servicios a personas o entidades que no son miembros, quedando todas las prestaciones sujetas al IVA.

39. No obstante, aunque una agrupación autónoma de personas, como Infohos, presta también servicios a personas o entidades que no son miembros, lo cierto es que los servicios que presta a sus propios miembros contribuyen directamente a la realización de las actividades de interés general a que se refiere la citada norma. Pues bien, los servicios prestados por una agrupación autónoma de personas están comprendidos en la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva cuando contribuyen directamente al ejercicio de actividades de interés general a las que se refiere el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva.

40. En estas circunstancias, procede declarar que el hecho de negar a una agrupación autónoma de personas que cumple el conjunto de requisitos previstos en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva el derecho a la exención prevista en la citada norma basándose únicamente en que la agrupación presta también servicios a personas o entidades que no son miembros de la misma tendría como efecto limitar el ámbito de aplicación de dicha norma, excluyendo de la exención del IVA los servicios prestados por esa agrupación a sus miembros, pese a que tal limitación del ámbito de aplicación no viene corroborada por la finalidad de la Sexta Directiva, recordada en el apartado 36 de la presente sentencia (véase, por analogía la sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, apartados 36 y 37).

41. Así pues, aplicar la referida norma a los servicios prestados por una agrupación autónoma de personas en beneficio directo de sus propios miembros, que deben ejercer una actividad exenta o por la que no tienen la condición de sujetos pasivos, se ajusta al objetivo del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, ya que ese objetivo no impide a la citada agrupación prestar servicios a quienes no son miembros.

42. Dicho lo cual, únicamente están exentos, con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, los servicios prestados a los miembros de la agrupación autónoma de personas cuando tales servicios se sigan prestando en el marco de los objetivos para los que se ha instituido esa agrupación autónoma y, por tanto, cuando se ofrezcan de conformidad con el objeto de la misma (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, apartado 39). A este respecto, corresponde al tribunal remitente comprobar si los servicios prestados por Infohos cumplen todos los requisitos establecidos en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva.

43. En cambio, los servicios prestados a quienes no son miembros de la agrupación no pueden acogerse a la referida exención y seguirán estando sujetos al IVA. En efecto, puesto que tales prestaciones de servicios no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, el artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva exige que las referidas prestaciones de

servicios, realizadas con carácter oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal, estén sujetas al IVA.

44. Así pues, habida cuenta del tenor literal y de la finalidad del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, la exención del IVA prevista en esa disposición no está supeditada al requisito de que los servicios en cuestión se ofrezcan exclusivamente a los miembros de la agrupación autónoma de personas de que se trate.

45. El Gobierno belga alega que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva no se opone a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, en la medida en que esta normativa tiene por objeto evitar toda distorsión de la competencia, de conformidad con la condición establecida en la mencionada disposición.

46. Cabe recordar que, a tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, la exención prevista en esta disposición se aplica con la condición de que no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia.

47. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la exención del IVA en sí misma no debe ser susceptible de provocar distorsiones de la competencia en un mercado en el que la competencia resultará afectada en cualquier caso debido a la presencia de un operador que presta servicios a sus miembros y a quien le está vedada la búsqueda de beneficios. Por tanto, es el hecho de que las prestaciones de servicios realizadas por una agrupación estén exentas, y no el hecho de que esa agrupación cumpla los demás requisitos de la disposición de que se trata, lo que ha de provocar distorsiones de la competencia para que se pueda denegar esa exención (sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, apartado 58).

48. Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que debe denegarse la concesión de la exención del IVA si existe un riesgo real de que la exención pueda por sí sola, de inmediato o en el futuro, provocar distorsiones de la competencia (sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, apartado 64).

49. A fin de determinar si la aplicación, a una actividad determinada, de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva es susceptible de provocar distorsiones de la competencia, el legislador nacional tiene la posibilidad de establecer normas que las autoridades competentes puedan aplicar y controlar sin dificultad (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de septiembre de 2017, Comisión/Alemania, C-616/15, EU:C:2017:721, apartado 65).

50. Sin embargo, la condición relativa a la inexistencia de distorsión de la competencia prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva no autoriza a limitar de manera general el ámbito de aplicación de la exención prevista en dicha disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de septiembre de 2017, Comisión/Alemania, C-616/15, EU:C:2017:721, apartado 67).

51. Ahora bien, este es precisamente el efecto de la norma nacional controvertida en el litigio principal, que establece una presunción general respecto a la existencia de una distorsión de la competencia y limita de manera general el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, al excluir de la exención del IVA los servicios prestados por agrupaciones autónomas de personas a sus miembros cuando también prestan servicios a personas o entidades que no son miembros, siendo así que, como se desprende del apartado 43 de la presente sentencia, estos últimos servicios no están comprendidos en el ámbito de aplicación de dicha exención y deben, por tanto, estar sujetos al IVA.

52. Por otra parte, el Gobierno belga alega que la norma nacional controvertida en el litigio principal permite evitar todo posible fraude, evasión o abuso.

53. A este respecto, basta recordar que, aunque con arreglo a la frase introductoria del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, los Estados miembros fijarán las condiciones de las exenciones a fin de

asegurar su aplicación correcta y simple y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso, dichas condiciones no pueden afectar a la definición del contenido de las exenciones previstas (sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 39). Ahora bien, este es precisamente el efecto de los requisitos establecidos por la normativa nacional controvertida en el litigio principal que establecen, respecto a las agrupaciones autónomas de personas que también prestan servicios a personas que no son miembros, una presunción general e irrefutable de fraude, abuso o evasión fiscal, sin identificar, no obstante, con precisión el tipo de abuso, fraude o evasión fiscal que dicha normativa pretende evitar.

54. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita el reconocimiento de la exención del IVA al requisito de que las agrupaciones autónomas de personas presten servicios exclusivamente a sus miembros, de modo que las agrupaciones que también prestan servicios a quienes no son miembros están íntegramente sujetas al IVA, incluso en lo que respecta a aquellos servicios que prestan a sus miembros.

Costas

55. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

El artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), 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, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita el reconocimiento de la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) al requisito de que las agrupaciones autónomas de personas presten servicios exclusivamente a sus miembros, de modo que las agrupaciones que también prestan servicios a quienes no son miembros están íntegramente sujetas al IVA, incluso en lo que respecta a aquellos servicios que prestan a sus miembros.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.