

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089431

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 11 de mayo de 2023

Sala 7.^a

Asunto n.º C-620/21

SUMARIO:

IVA. Exenciones en el interior del país. *Exención de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, realizadas por organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.* Una sociedad de responsabilidad limitada establecida en Bulgaria está registrada a efectos del IVA en dicho Estado miembro desde el 24 de junio de 2014 y además está inscrita en la Agencia de Asistencia Social, como proveedor de servicios sociales y dispone de certificados de registro para la asistencia personal, para la asistencia social y para la asistencia a domicilio de personas de edad avanzada y los destinatarios de sus servicios son personas mayores residentes en Alemania y en Austria. Con arreglo a los contratos celebrados entre dicha sociedad y sus clientes, los servicios prestados consisten en proporcionar cuidados a la persona y en la prestación de servicios de asistencia a domicilio. Las diferentes obligaciones del proveedor se describen detalladamente en un cuestionario adjunto a dichos contratos, elaborado por una agencia registrada en Alemania o en Austria, que se encarga de encontrar clientes y de orientarlos hacia dicha sociedad. Estas obligaciones incluyen el acompañamiento y la asistencia domiciliaria a las personas de edad avanzada que sufran problemas de salud. El órgano jurisdiccional remitente considera que, por una parte, para alcanzar el objetivo perseguido por el art. 132 de la Directiva del IVA, es indiferente que los prestadores y los beneficiarios de servicios que pueden quedar exentos del IVA residan o estén establecidos en el territorio de un único Estado miembro o de dos Estados miembros. De una interpretación literal, sistemática y teleológica del art. 132.1.g), de la Directiva del IVA resulta que la exención prevista en esta disposición se aplica a toda prestación de servicios que cumpla los requisitos acumulativos, a saber, por una parte, el relativo a la naturaleza de las prestaciones de servicios efectuadas, que deben estar directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, y, por otra parte, el relativo al prestador de los servicios, que debe ser una entidad de Derecho público u otro organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social, sin tener en cuenta el hecho de que tal prestación se realice materialmente en el Estado miembro en el que esté establecido el prestador del servicio o en otro Estado miembro. El hecho de que un prestador de servicios, que efectúa servicios directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social, prestados a personas físicas residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que está establecido dicho prestador, haya recurrido a un intermediario establecido en ese otro Estado miembro para contactar con sus clientes carece de pertinencia a efectos de determinar si las prestaciones de servicios de que se trata pueden quedar exentas en virtud del art. 132.1.g), de la Directiva del IVA. La Comisión Europea ha señalado que las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social realizadas por el prestador a personas físicas, por una parte, y las prestaciones de servicios realizadas por el intermediario al que recurre dicho prestador, por otra, constituyen operaciones distintas e independientes que, por lo tanto, deben apreciarse separadamente y ser objeto de una tributación diferente. Por tanto, el art. 132.1.g), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, por una parte, las prestaciones de servicios sociales realizadas a favor de personas físicas que residen en un Estado miembro distinto de aquel en el que el prestador del servicio tenga la sede de su actividad económica pueden estar exentas con arreglo a dicha disposición y que, por otra parte, carece de pertinencia a este respecto que dicho prestador haya recurrido a una sociedad establecida en ese otro Estado miembro para contactar con sus clientes. Corresponde al Estado miembro al que la Directiva del IVA atribuye la competencia fiscal para someter estas operaciones al IVA, a saber, el Estado miembro de imposición, eximir de ese impuesto tales operaciones cuando se cumplen los requisitos exigidos. El art. 132.1.g), de la Directiva del IVA también debe ser interpretado en el sentido de que, cuando una sociedad realiza prestaciones de servicios sociales a favor de personas físicas que residen en un Estado miembro distinto de aquel en el que esa sociedad tenga la sede de su actividad económica, la naturaleza de tales prestaciones y las características de la referida sociedad a efectos de determinar si esas prestaciones están comprendidas en el concepto de «prestaciones de servicios [...] directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social [...] realizadas por [un organismo al] que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido de la citada disposición, deben examinarse de conformidad con el Derecho, que transpone la Directiva del IVA, del Estado miembro en el que dicha sociedad tenga la sede de su actividad económica. Por último, este precepto debe entenderse de forma que el hecho de que una sociedad que realiza prestaciones de servicios sociales esté inscrita en un organismo público del Estado miembro de imposición como prestador

de servicios sociales conforme a la normativa de este Estado miembro bastará para considerar que esa sociedad está comprendida en el concepto de «[organismo al] que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido de la citada disposición, solo cuando tal inscripción esté supeditada a la comprobación previa por las autoridades nacionales competentes del carácter social de esa sociedad a efectos de la referida disposición.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 42 y 131 a 134.

PONENTE:

Doña M. L. Arastey Sahún.

En el asunto C-620/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), mediante resolución de 27 de septiembre de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de octubre de 2021, en el procedimiento entre

MOMTRADE RUSE OOD

y

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. M. L. Arastey Sahún (Ponente), Presidenta de Sala, y los Sres. F. Biltgen y J. Passer, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por el Sr. S. Petkov;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. D. Drambozova y J. Jokubauskait?, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 1 de diciembre de 2022;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra g), 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 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre MOMTRADE RUSE OOD (en lo sucesivo, «Momtrade») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Recursos y Práctica en materia de

Fiscalidad y Seguridad Social» para la ciudad de Varna, de la Administración Central de la Agencia Nacional de Recaudación, Bulgaria; en lo sucesivo, «Direktor») en relación con una liquidación del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva del IVA

3. El artículo 45 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«El lugar de prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan desde un establecimiento permanente del proveedor que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de servicios será el lugar en el que el proveedor de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

4. El título IX de la referida Directiva se refiere a las exenciones del IVA.

5. El capítulo 1 de dicho título IX, titulado «Disposiciones generales», incluye el artículo 131 de la citada Directiva, a tenor del cual:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

6. El capítulo 2 de ese mismo título IX, titulado «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», abarca los artículos 132 a 134 de la Directiva del IVA.

7. El artículo 132, apartado 1, letra g), de esta Directiva dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;»

8. El artículo 133 de la citada Directiva tiene el siguiente tenor:

«Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a entidades que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

a) los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;

b) estos organismos deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;

c) estos organismos deberán aplicar unos precios autorizados por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA;

d) las exenciones no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

[...]»

9. El artículo 134 de esa misma Directiva está redactado del siguiente modo:

«Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, en los siguientes casos:

- a) cuando las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;
- b) cuando las operaciones estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA.»

Directiva 2008/8

10. Los considerandos 3 y 5 de la Directiva 2008/8 del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112 en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO 2008, L 44, p. 11), enuncian:

«(3) En todas las prestaciones de servicios, el lugar de imposición debe ser, en principio, aquel donde se realiza efectivamente el consumo. Si se modificase en este sentido la norma general de determinación del lugar de la prestación de servicios, seguirían siendo necesarias determinadas excepciones a dicha regla, por motivos tanto de índole administrativa como política.

[...]

(5) Cuando los servicios se presten a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, la norma general debe seguir siendo que el lugar de la prestación de servicios es aquel en el que el proveedor tenga establecida la sede de su actividad económica.»

Derecho búlgaro

Constitución de la República de Bulgaria

11. El artículo 26, apartado 2, de la Constitución de la República de Bulgaria establece:

«Los extranjeros residentes en la República de Bulgaria tendrán todos los derechos y deberes establecidos en esta Constitución, salvo los derechos y deberes para los que se exige la nacionalidad búlgara en virtud de la Constitución y de la ley.»

Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social

12. El artículo 122, apartado 1, del Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, establece:

«La Administración tributaria podrá aplicar el importe del impuesto determinado conforme a la ley correspondiente a la base a que se refiere el apartado 2 que ella misma determine, en las siguientes circunstancias:

[...]

- 3. cuando se hayan utilizado documentos falsos o inexactos en la contabilidad;
- 4. en caso de inexistencia o no presentación de una contabilidad llevada con arreglo a la [Zakon za schetovodstvoto (Ley de Contabilidad)] o cuando la contabilidad existente no permita determinar la base imponible y cuando los documentos necesarios para determinar la base imponible o las cotizaciones sociales obligatorias hayan sido destruidos indebidamente;

[...]»

ZDDS

13. A tenor del artículo 21, apartado 1, de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido) (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «ZDDS»):

«Cuando el destinatario sea una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, el lugar de ejecución de una prestación de servicios será el lugar en el que el proveedor tenga la sede de su actividad económica.»

14. El artículo 38 de la ZDDS tiene el siguiente tenor:

«(1) Estarán exentas las operaciones previstas en este capítulo.

(2) Estarán también exentas las operaciones intracomunitarias que, de haber sido realizadas en el interior del territorio nacional, estarían exentas con arreglo al presente capítulo.

(3) También estará exenta del impuesto toda adquisición intracomunitaria de bienes cuya entrega en el territorio nacional esté exenta en virtud del presente capítulo.

[...]

15. De conformidad con el artículo 40 de la ZDDS:

«Estará exenta:

1. la prestación de servicios sociales en el sentido de la [Zakon za sotsialno podpomagane (Ley de asistencia social)];

[...]

16. El artículo 67 de la ZDDS establece:

«(1) La cuota del impuesto se determina multiplicando la base imponible por el tipo impositivo.

(2) Si al negociar la operación no se indica expresamente que el impuesto se devenga por separado, se considerará incluido en el precio acordado.

(3) El impuesto también se considerará incluido en el precio declarado en caso de suministro de bienes que sean objeto de una entrega en el comercio minorista.

[...]

ZSP

17. El artículo 16 de la Zakon za sotsialno podpomagane (Ley de Asistencia Social) (DV n.º 56, de 19 de mayo de 1998), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «ZSP»), establece:

«(1) Las prestaciones de servicios sociales se basan en un trabajo social centrado en la ayuda a las personas para:

1. la realización de actividades cotidianas;
2. la inclusión social.

(2) Los servicios sociales se prestan sobre la base de una evaluación individual de las necesidades y teniendo en cuenta los deseos y las decisiones personales de la persona.

[...]

18. A tenor del artículo 18 de la ZSP en su versión aplicable a los hechos del litigio principal:

«(1) Los servicios sociales son prestados por:

1. El Estado;
2. Los municipios;
3. las personas físicas búlgaras, registradas de conformidad con la [Targovski zakon (Ley de Comercio)], y las personas jurídicas;
4. las personas físicas que ejerzan una actividad mercantil y las personas jurídicas registradas con arreglo a la legislación de otro Estado miembro de la Unión Europea o de otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo [(EEE)].

(2) Las personas a que se refiere el apartado 1, puntos 3 y 4, solo podrán prestar servicios sociales tras su inscripción en el Registro de la [Agentsia za sotsialno podpomagane (Agencia de asistencia social)].

(3) Las personas a que se refiere el apartado 1, puntos 3 y 4, podrán prestar servicios sociales para menores de 18 años, después de la concesión de una licencia y de la inscripción en el registro a que se refiere el apartado 2.

(4) Las modalidades de registro se establecerán en el reglamento de desarrollo de la ley.»

19. El apartado 1 de las disposiciones complementarias de la ZSP, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, establece:

«A tenor de la presente Ley, se entenderá por:

[...]

6. “servicios sociales”: las actividades que apoyan y mejoran las posibilidades de la persona de llevar una vida autónoma; se ejercen en instituciones especializadas y en la comunidad;

7. “servicios sociales en la comunidad”: los servicios prestados en el entorno familiar o cerca del entorno familiar.

[...]»

Reglamento de Ejecución de la ZSP

20. El artículo 40 del Pravilnik za prilagane na ZSP (Reglamento de Ejecución de la ZSP), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, establece:

«(1) Las personas que deseen beneficiarse de servicios sociales presentarán una solicitud por escrito, en función de su dirección actual, respectivamente, ante:

1. el Director de la Dirección de Asistencia Social, para los servicios sociales correspondientes a las actividades delegadas del Estado de conformidad con el anexo n.º 9;

2. el alcalde del municipio, para los servicios sociales que sean competencia del municipio;

3. el órgano de dirección, cuando el proveedor de servicios sociales sea una persona física, registrada con arreglo a la Ley de Comercio, o una persona jurídica.

(2) Se adjuntarán a la solicitud contemplada en el apartado 1:

1. un documento de identidad (como referencia);

2. una copia de la tarjeta sanitaria, en su caso;

3. una copia, en su caso, de una resolución de la Lekarska consultativna comitsia (LKK) [Comisión médica consultiva (LKK)], de la Teritorialna ekspertna lekarska comitsia (TELK) [Comisión de peritaje médico territorial (TELK)], de la Natsionalna ekspertna lekarska comitsia (NELK) [Comisión de peritaje médico nacional (NELK)].

(3) El proveedor de servicios sociales podrá, en su caso, solicitar otros documentos.

(4) Sobre la base de la solicitud y de los documentos que la acompañen, así como en los casos contemplados en el artículo 27, apartado 7, la autoridad a que se refiere el apartado 1, puntos 1 a 3, procederá, en un plazo de 20 días, a la evaluación social de las necesidades de servicios sociales de la persona, de conformidad con el anexo n.º 10, y la recogerá en un informe de proyecto conforme al modelo que figura en el anexo n.º 8. En los supuestos a los que se refiere el artículo 27, apartado 7, la persona presentará su solicitud tras la evaluación social.

[...]»

21. El artículo 40d de dicho Reglamento tiene la siguiente redacción:

«(1) Los proveedores de servicios sociales elaborarán un plan individual tras evaluar las necesidades de cada beneficiario y definir los objetivos que deben alcanzarse.

(2) El plan a que se refiere el apartado 1 incluirá actividades para satisfacer:

1. las necesidades diarias;

2. las necesidades de salud;

3. las necesidades de educación;

4. las necesidades de rehabilitación;

5. las necesidades durante el tiempo libre;

6. las necesidades de contacto con la familia, los amigos, los parientes y otras personas.

[...]»

22. A tenor del artículo 40e del citado Reglamento:

«(1) El proveedor de servicios sociales llevará un registro de beneficiarios.

(2) El registro contendrá la siguiente información:

1. el nombre, el domicilio o la dirección actual, la fecha de nacimiento y la situación familiar de los beneficiarios;
2. el acto de inclusión o de admisión al disfrute del servicio social;
3. nombre, domicilio o dirección actual y número de teléfono de un tutor, curador o pariente cercano de los beneficiarios;
4. el nombre, la dirección y el número de teléfono del médico que trata a los beneficiarios;
5. la fecha de inclusión/admisión al disfrute del servicio social;
6. la fecha de salida;
7. la fecha, la hora y la causa del fallecimiento cuando el beneficiario fallezca en un establecimiento especializado o cuando se trate de una prestación social en la comunidad.

(3) El proveedor de servicios llevará un libro numerado, sellado y estampillado con el sello de la institución especializada, que contendrá:

1. el inventario del dinero y de los bienes materiales proporcionados por los residentes a efectos de su conservación;
2. la fecha en que se depositaron el dinero o los bienes materiales;
3. la fecha en que una cantidad de dinero o unos bienes materiales han sido devueltos a los residentes o han sido utilizados en su nombre, a petición de estos, así como el uso que se haya hecho de ellos;
4. el nombre y la función de la persona responsable de la conservación del dinero y de los demás bienes materiales.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

23. Momtrade es una sociedad de responsabilidad limitada establecida en el territorio de la República de Bulgaria. Esta sociedad está registrada a efectos del IVA en dicho Estado miembro desde el 24 de junio de 2014. Por otra parte, está inscrita en la Agencia de Asistencia Social, como proveedor de servicios sociales y dispone de certificados de registro para la asistencia personal, para la asistencia social y para la asistencia a domicilio de personas de edad avanzada.

24. Los destinatarios de las prestaciones de servicios realizadas por Momtrade son personas mayores residentes en Alemania y en Austria. Con arreglo a los contratos celebrados entre dicha sociedad y sus clientes, los servicios prestados consisten en proporcionar cuidados a la persona y en la prestación de servicios de asistencia a domicilio. Las diferentes obligaciones del proveedor se describen detalladamente en un cuestionario adjunto a dichos contratos, elaborado por una agencia registrada en Alemania o en Austria, que se encarga de encontrar clientes y de orientarlos hacia dicha sociedad. Estas obligaciones incluyen el acompañamiento y la asistencia domiciliaria a las personas de edad avanzada que sufran problemas de salud.

25. En el marco de un procedimiento de inspección tramitado por las autoridades tributarias búlgaras en relación con el período comprendido entre el 24 de junio de 2014 y el 31 de diciembre de 2015, dichas autoridades consideraron que, dado que las prestaciones de servicios realizadas por Momtrade se habían realizado materialmente en los territorios de la República Federal de Alemania y de la República de Austria, para poder acogerse a la exención del IVA, en virtud del artículo 40, punto 1, de la ZDDS, dicha sociedad debía aportar pruebas acreditativas del carácter social, con arreglo a las legislaciones alemana y austriaca, de las prestaciones de servicios realizadas en el territorio de dichos Estados miembros durante ese período.

26. Pues bien, las autoridades tributarias búlgaras, tras comprobar que Momtrade no había presentado tales pruebas, practicaron una liquidación a dicha sociedad el 4 de octubre de 2018 por la que se establecía una deuda de IVA por el referido período. Esa liquidación fue confirmada por el Direktor.

27. Momtrade interpuso recurso ante el Administrativen sad Ruse (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Ruse, Bulgaria) con objeto de impugnar la liquidación mencionada en el apartado anterior. Dicho órgano jurisdiccional redujo el importe de la deuda establecida en la referida liquidación, a la vez que confirmaba el resto de la liquidación. En este contexto, tras constatar que el artículo 40, apartado 1, de la ZDDS había transpuesto el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, el mencionado órgano jurisdiccional confirmó la falta de carácter social de los servicios prestados por esa sociedad en los territorios de la República Federal de Alemania y de la República de Austria debido a que dicha sociedad no había aportado documentos oficiales expedidos por las autoridades competentes de esos Estados miembros que acreditaran tal carácter.

28. La sentencia dictada por el Administrativen sad Ruse (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Ruse) fue objeto de dos recursos de casación interpuestos, respectivamente, por el Direktor y por Momtrade ante el órgano jurisdiccional remitente, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria).

29. Este último órgano jurisdiccional indica que, según su jurisprudencia, el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no obliga a los Estados miembros a eximir las prestaciones de servicios sociales realizadas en favor de nacionales de otro Estado miembro fuera de su territorio. Esta interpretación se basa en el artículo 26, apartado 2, de la Constitución de la República de Bulgaria. 30 Ahora bien, el órgano jurisdiccional remitente considera que, por una parte, para alcanzar el objetivo perseguido por el artículo 132 de la Directiva del IVA, es indiferente que los prestadores y los beneficiarios de servicios que pueden quedar exentos del IVA residan o estén establecidos en el territorio de un único Estado miembro o de dos Estados miembros.

31. Por otra parte, en la medida en que los beneficiarios de las prestaciones de servicios sean personas físicas, a saber, personas que no son sujetos pasivos, el lugar de prestación de esos servicios es el lugar en el que el prestador tenga la sede de su actividad económica, en este caso el territorio de la República de Bulgaria. Por ello, si la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA adoptada por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) fuera correcta, los prestadores de servicios sociales establecidos en Bulgaria serían objeto de una diferencia de trato fiscal en función de que prestasen servicios en el territorio de la República de Bulgaria o en el territorio de otro Estado miembro en beneficio de nacionales extranjeros, lo que, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, parece inaceptable, incluso a falta de una armonización fiscal completa en materia de IVA.

32. En esas circunstancias, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Permite la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA que una sociedad mercantil, registrada como proveedor de servicios sociales en un Estado miembro (en este caso, [la República de] Bulgaria), se ampare en dicha disposición para invocar la exención fiscal de los servicios sociales que presta a personas físicas nacionales de otros Estados miembros en el territorio de esos Estados? ¿Es relevante para la respuesta a esta cuestión el hecho de que los destinatarios de los servicios hayan sido proporcionados al proveedor por sociedades mercantiles intermediarias registradas en los Estados miembros en los que se prestan los servicios?»

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿conforme a qué criterios y con arreglo a qué Derecho —el búlgaro o el austriaco y el alemán— debe apreciarse, a la hora de interpretar y aplicar la disposición del Derecho de la Unión antes citada, si la sociedad inspeccionada tiene reconocido “su carácter social” y se considera acreditado que se trata de prestaciones de servicios “directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social?”

3) Según esta interpretación, ¿basta con que una sociedad mercantil esté registrada como proveedora de servicios sociales, tal y como se definen estos en el Derecho nacional, para considerar que dicha sociedad constituye un organismo “al que el Estado miembro de que se trate recono[ce] su carácter social”?»

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

33. El Direktor cuestiona la admisibilidad de la presente petición de decisión prejudicial basándose, por un lado, en que las respuestas a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente no plantean duda alguna, habida cuenta no solo de la claridad de los artículos 132 y 133 de la Directiva del IVA, sino también de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a dichas disposiciones y, por otro lado, en que dichas cuestiones son hipotéticas.

34. A este respecto, ha de recordarse que, en el marco del procedimiento que establece el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que ha de adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar su sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda

relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del procedimiento principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado (véase la sentencia de 31 de enero de 2023, Puig Gordi y otros, C-158/21, EU:C:2023:57, apartados 50 y 51 y jurisprudencia citada).

35. En el presente asunto, las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, que se formulan en el contexto de un litigio entre una sociedad y una autoridad tributaria nacional que deniega la exención del IVA a dicha sociedad con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, versan sobre los requisitos para la aplicación de dicha exención y, en particular, sobre la interpretación de los conceptos de «organismos a los que [...] se [...] reconozca su carácter social» y de «prestaciones de servicios [...] directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social», en el sentido de esta disposición, para permitir al órgano jurisdiccional remitente determinar si las prestaciones de servicios realizadas por dicha sociedad están exentas del IVA y pronunciarse así sobre la legalidad de la liquidación controvertida en el litigio principal.

36. En estas circunstancias, no resulta posible concluir que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tenga relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, ni que el problema planteado por el órgano jurisdiccional remitente sea de naturaleza hipotética; por lo demás, el Tribunal de Justicia dispone de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas.

37. El hecho de que, según el Direktor, la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA no sea dudosa carece de incidencia sobre la admisibilidad de dichas cuestiones.

38. En efecto, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, aun suponiendo que la respuesta a las cuestiones prejudiciales no deje lugar a duda razonable alguna, no por ello resultan estas inadmisibles (sentencia de 27 de marzo de 2014, Consejería de Infraestructuras y Transporte de la Generalitat Valenciana e Iberdrola Distribución Eléctrica, C-300/13, no publicada, EU:C:2014:188, apartado 18 y jurisprudencia citada).

39. Por lo tanto, la petición de decisión prejudicial es admisible.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

40. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, por un lado, si el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que las prestaciones de servicios sociales realizadas a favor de personas físicas que residen en un Estado miembro distinto de aquel en el que el prestador tenga la sede de su actividad económica pueden estar exentas con arreglo a dicha disposición y, por otro lado, si el hecho de que dicho prestador haya recurrido a una sociedad establecida en ese otro Estado miembro para contactar con sus clientes influye en la referida interpretación.

41. Con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, los Estados miembros eximirán las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.

42. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión debe tenerse en cuenta no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte [sentencia de 7 de abril de 2022, I (Exención del IVA de las prestaciones hospitalarias), C-228/20, EU:C:2022:275, apartado 33 y jurisprudencia citada].

43. A este respecto, en primer lugar, del tenor del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA se desprende que la exención prevista en dicha disposición está supeditada a dos requisitos acumulativos, a saber, por una parte, el relativo a la naturaleza de las prestaciones de servicios efectuadas, que deben estar directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, y, por otra parte, el relativo al prestador de los servicios, que debe ser una entidad de Derecho público u otro organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.

44. Por consiguiente, el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA no supedita la concesión de la exención de que se trata a ningún requisito relativo al lugar en el que las prestaciones de servicios contempladas en esta disposición deban realizarse materialmente. La disposición citada tampoco supedita el disfrute

de tal exención al requisito de que el prestador y el destinatario de dichos servicios estén establecidos en el mismo Estado miembro.

45. En estas circunstancias, del tenor del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA no puede deducirse que, cuando se realicen materialmente en un Estado miembro distinto de aquel en el que esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste, las prestaciones de servicios contempladas en dicha disposición están excluidas del beneficio de la exención en cuestión.

46. En segundo lugar, por lo que respecta al contexto en el que se inscribe el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, esta disposición figura en el capítulo 2, titulado «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», del título IX de dicha Directiva, que abarca sus artículos 132 a 134. El título de este capítulo revela que el elemento que el legislador de la Unión consideró determinante a efectos de eximirlos del IVA es el carácter de interés general de las operaciones que en él se contemplan. Pues bien, el hecho de que dichas operaciones se realicen materialmente en el territorio de un Estado miembro y no en el de otro Estado miembro carece de incidencia sobre tal carácter.

47. No conviene olvidar además que, por una parte, el artículo 133, párrafo primero, de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros supeditar el beneficio de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de dicha Directiva al cumplimiento de uno o varios de los requisitos que en ella se mencionan, requisitos relativos a los objetivos perseguidos por las entidades privadas que prestan los servicios cubiertos por dicha exención, a su gestión y a los precios practicados por esas entidades.

48. Por otra parte, el artículo 134 de esa misma Directiva excluye de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA las prestaciones de servicios contempladas en esta última disposición, cuando no sean indispensables para la realización de las operaciones comprendidas dentro del ámbito de la asistencia social y de la seguridad social o cuando estén esencialmente destinadas a procurar al organismo proveedor unos ingresos suplementarios mediante la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las efectuadas por las empresas comerciales sometidas al IVA.

49. Dado que los artículos 133 y 134 de la Directiva del IVA no establecen restricciones respecto al lugar en el que las prestaciones de servicios de que se trate se realizan materialmente, los Estados miembros no pueden estar facultados para excluir de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA las prestaciones de servicios contempladas en dicha disposición cuando se ejecutan materialmente en un Estado miembro distinto de aquel en el que está establecido el prestador de los servicios (véase, por analogía, la sentencia de 19 de diciembre de 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, apartado 27 y jurisprudencia citada).

50. Por lo que respecta, en tercer lugar, al objetivo perseguido por la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, al garantizar un trato más favorable en materia de IVA a determinadas prestaciones de servicios de interés general realizadas en el sector social, esta exención trata de reducir el coste de estos servicios y de hacerlos más accesibles a los particulares que puedan beneficiarse de la referida exención (sentencia de 8 de octubre de 2020, *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, apartado 29 y jurisprudencia citada).

51. Pues bien, una interpretación del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA que limite el ámbito de aplicación de la exención que allí se prevé únicamente a las prestaciones de servicios realizadas materialmente en el Estado miembro en el que está establecido el prestador sería contraria al objetivo mencionado en el apartado anterior, dado que las prestaciones de servicios que cumplieran los dos requisitos contemplados en dicha disposición, realizadas en un Estado miembro distinto de aquel en el que el prestador esté establecido, a personas que necesitan asistencia o cuidados, estarían sujetas al IVA, lo que tendría necesariamente como efecto aumentar el coste de los servicios de que se trate, dificultando así el acceso de esas personas a tales servicios.

52. Por consiguiente, de una interpretación literal, sistemática y teleológica del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA resulta que la exención prevista en esta disposición se aplica a toda prestación de servicios que cumpla los dos requisitos enunciados en dicha disposición y recordados en el apartado 43 de la presente sentencia, sin tener en cuenta el hecho de que tal prestación se realice materialmente en el Estado miembro en el que está establecido el prestador del servicio o en otro Estado miembro.

53. Por último, de las anteriores consideraciones se desprende que el hecho de que un prestador de servicios, que efectúa servicios directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social, prestados a personas físicas residentes en un Estado miembro distinto de aquel en el que está establecido dicho

prestador, haya recurrido a un intermediario establecido en ese otro Estado miembro para contactar con sus clientes carece de pertinencia a efectos de determinar si las prestaciones de servicios de que se trata pueden quedar exentas en virtud del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA.

54. Como ha señalado la Comisión Europea, en tal caso, las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social realizadas por el prestador a personas físicas, por una parte, y las prestaciones de servicios realizadas por el intermediario al que recurre dicho prestador, por otra, constituyen operaciones distintas e independientes que, por lo tanto, deben apreciarse separadamente y ser objeto de una tributación diferente.

55. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, por una parte, las prestaciones de servicios sociales realizadas a favor de personas físicas que residen en un Estado miembro distinto de aquel en el que el prestador del servicio tenga la sede de su actividad económica pueden estar exentas con arreglo a dicha disposición y que, por otra parte, carece de pertinencia a este respecto que dicho prestador haya recurrido a una sociedad establecida en ese otro Estado miembro para contactar con sus clientes.

Segunda cuestión

56. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando una sociedad realiza prestaciones de servicios sociales a favor de personas físicas que residen en un Estado miembro distinto de aquel en el que esa sociedad tenga la sede de su actividad económica, la naturaleza de tales prestaciones y las características de la referida sociedad a efectos de determinar si esas prestaciones están comprendidas en el concepto de «prestaciones de servicios [...] directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social [...] realizadas por [...] [un organismo al] que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido de la citada disposición, deben examinarse de conformidad con el Derecho del Estado miembro en el que dicha sociedad tenga la sede de su actividad o con arreglo al Derecho del Estado miembro en el que se realicen materialmente las prestaciones de servicios de que se trate.

57. Procede recordar que las exenciones contempladas en el artículo 132 de la Directiva del IVA constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (sentencia de 28 de abril de 2022, *Happy Education*, C-612/20, EU:C:2022:314, apartado 27 y jurisprudencia citada), y que lo mismo sucede con los requisitos específicos exigidos para disfrutar de dichas exenciones y con los conceptos y términos empleados para designar esos requisitos (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de mayo de 2005, *Kingscrest Associates* y *Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, apartados 23 y 27, y de 5 de octubre de 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, apartados 24 y 25).

58. En efecto, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, aunque en virtud de la frase introductoria del artículo 131 de la Directiva del IVA, 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 26 de mayo de 2005, *Kingscrest Associates* y *Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, apartado 24 y jurisprudencia citada).

59. Por lo que respecta, en primer lugar, al requisito establecido en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, según el cual las prestaciones de servicios deben estar directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, cabe recordar que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, este requisito debe interpretarse a la luz del artículo 134, letra a), de dicha Directiva, que exige, en cualquier caso, que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios de que se trate sean indispensables para la realización de las operaciones incluidas en la asistencia social y en la seguridad social (sentencia de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 59 y jurisprudencia citada).

60. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado que, en principio, están directamente relacionadas con la asistencia social y la seguridad social, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, las prestaciones de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas realizadas por un servicio de asistencia ambulatoria a personas dependientes física o económicamente. Asimismo, deben considerarse también como tales las prestaciones de servicios realizadas a personas que se encuentran en un estado de dependencia mental y orientados a protegerlas en los actos de la vida civil, cuando dichas personas no están en condiciones de ocuparse de sí mismas sin correr el riesgo de perjudicar sus propios intereses, económicos

o de otro tipo, riesgo que ha justificado precisamente que se declare su incapacidad legal (sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartados 62 y 63 y jurisprudencia citada).

61. Por lo tanto, cuando una entidad de Derecho público o una entidad privada que tenga la condición de organismo al que se reconozca su carácter social a efectos del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA realice prestaciones de servicios como las mencionadas en el apartado anterior en favor de personas que se encuentren en situación de dependencia física, económica o mental, el Estado miembro en el que se devengue el IVA está obligado, con arreglo a dicha disposición, a eximir tales prestaciones del IVA.

62. Así pues, en tales circunstancias, ese Estado miembro no puede, so pena de poner en peligro la interpretación autónoma que debe hacerse del concepto de «prestaciones de servicios [...] directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social» a que se refiere el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA e incumplir de ese modo esta disposición, supeditar el disfrute de la exención que allí se establece al requisito de que los servicios de que se trate tengan carácter social con arreglo al Derecho nacional de otro Estado miembro.

63. En el caso de autos, de la petición de decisión prejudicial se desprende que las prestaciones de servicios sociales controvertidas en el litigio principal son realizadas por una sociedad establecida en Bulgaria a personas físicas residentes en Alemania y en Austria.

64. Con arreglo al artículo 45 de la Directiva del IVA, el lugar de prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el prestador de los servicios tenga la sede de su actividad económica.

65. Así, a efectos de la aplicación del IVA, se considera que las prestaciones de servicios sociales realizadas a una persona física que reside en un Estado miembro distinto de aquel en el que el prestador del servicio tiene la sede de su actividad económica se han efectuado en el territorio del Estado miembro en el que está establecido dicho prestador, de modo que tales prestaciones estarán sujetas al IVA en este último Estado miembro.

66. De ello se deduce que, en el presente asunto, el Estado miembro de imposición es la República de Bulgaria.

67. Por consiguiente, como señaló la Abogada General en los puntos 47 y 48 de sus conclusiones, la apreciación de la naturaleza de las prestaciones de servicios sociales controvertidas en el litigio principal a efectos de determinar si constituyen «prestaciones de servicios [...] directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, debe realizarse a la luz de la normativa búlgara en materia de IVA, teniendo en cuenta que dicha normativa debe transponer correctamente la Directiva del IVA y que, de no ser así, el prestador del servicio, a saber, la recurrente en el litigio principal, podría invocar directamente el citado artículo 132, apartado 1, letra g), de esta Directiva ante el órgano jurisdiccional remitente con el fin de oponerse a una normativa nacional incompatible con esta disposición (sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 32 y jurisprudencia citada).

68. En este contexto, si de las comprobaciones que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente resultase que las prestaciones de servicios sociales controvertidas en el litigio principal son, habida cuenta, en particular, de los elementos de interpretación que figuran en la jurisprudencia mencionada en los apartados 59 y 60 de la presente sentencia, «prestaciones de servicios [...] directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, y que la recurrente en el litigio principal tiene la condición de «[organismo al] que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido de dicha disposición, esta última podría acogerse a la exención prevista en la referida disposición.

69. Por lo que respecta, en segundo lugar, al requisito previsto en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, conforme al cual las prestaciones de servicios, para estar exentas, deben ser realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social, ha de recordarse que esta disposición no precisa los requisitos y modalidades de reconocimiento del carácter social de las entidades que no sean de Derecho público. Así pues, en principio, corresponde al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento a tales organismos y los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación al respecto

(sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 69 y jurisprudencia citada).

70. En ese contexto, el artículo 133 de la Directiva del IVA confiere a los Estados miembros la facultad de supeditar la concesión, en favor de entidades que no sean de Derecho público, de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de dicha Directiva al cumplimiento de uno o de varios de los requisitos que se especifican en el citado artículo 133. Los Estados miembros pueden imponer con carácter adicional estos requisitos, que la Directiva del IVA presenta como facultativos, para la concesión de la exención en cuestión [véase, en lo que respecta al artículo 13, A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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), (actualmente artículo 133 de la Directiva del IVA), la sentencia de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, apartado 33 y jurisprudencia citada].

71. Así pues, la facultad de apreciación de que disponen los Estados miembros para el reconocimiento de una entidad como organismo de carácter social a efectos de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA no les faculta para modificar el contenido de dicha exención, calificando, por ejemplo, de organismo de carácter social, en el sentido de dicha disposición, a una entidad privada que no presta servicios de interés general en el sector social o cuya forma de explotación o las condiciones de ejercicio de las prestaciones de servicios sociales que realiza son incompatibles con tal carácter.

72. Por lo que respecta a la cuestión de a qué Estado miembro corresponde la facultad de reconocer el carácter social de las entidades que no sean de Derecho público a efectos de la exención del IVA prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA y, en particular, a la cuestión de si, cuando, como en el caso de autos, las prestaciones de servicios sociales de que se trata se prestan a personas físicas que residen en un Estado miembro distinto de aquel en el que el prestador del servicio tenga la sede de su actividad económica, tal reconocimiento es competencia del Estado miembro en el que esté establecido el prestador o del Estado miembro en el que se realizan materialmente dichas prestaciones, procede recordar que dado que la Directiva del IVA no contiene ninguna definición de los conceptos contemplados en su artículo 132, apartado 1, letra g), el significado y el alcance de estos conceptos deben determinarse teniendo en cuenta no solo el tenor de dicha disposición, sino también el contexto en el que se inscribe y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (sentencia de 22 de diciembre de 2022, EUROAPTIEKA, C-530/20, EU:C:2022:1014, apartado 31 y jurisprudencia citada).

73. A este respecto, en primer lugar, el tenor del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA sugiere que la expresión «el Estado miembro de que se trate» debe ponerse en relación con la expresión «los Estados miembros eximirán» que figura en la frase introductoria del apartado 1 del artículo 132 de la Directiva del IVA. Así, al referirse al «Estado miembro de que se trate», el legislador de la Unión únicamente se refirió al Estado miembro que, en un caso determinado, debe eximir del IVA las operaciones mencionadas en el artículo 132, apartado 1, letra g), de dicha Directiva.

74. Pues bien, corresponde al Estado miembro al que la Directiva del IVA atribuye la competencia fiscal para someter estas operaciones al IVA, a saber, el Estado miembro de imposición, eximir de ese impuesto tales operaciones cuando se cumplen los requisitos exigidos.

75. En segundo lugar, la interpretación del artículo 132, apartado 1, de la Directiva del IVA, la luz del artículo 131 de esta, corrobora que la expresión «el Estado miembro de que se trate» se refiere al Estado miembro de imposición.

76. En efecto, el artículo 131 de la Directiva del IVA, que establece las disposiciones generales aplicables a las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 del título IX de esta Directiva, entre las que figuran las recogidas en su artículo 132, dispone que tales exenciones se aplicarán «en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso».

77. Así pues, del citado artículo 131 se desprende que corresponde al Estado miembro que debe aplicar las referidas exenciones establecer, respetando lo dispuesto en la Directiva del IVA, los requisitos para su aplicación, entre los que figuran los que permiten reconocer a una entidad privada como organismo de carácter social a efectos de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA. Pues bien, como se ha

señalado en el apartado 74 de la presente sentencia, el Estado miembro que debe aplicar tales exenciones es el Estado miembro de imposición.

78. Además, si el legislador de la Unión hubiera querido que el reconocimiento del carácter social de las entidades que no sean de Derecho público a efectos de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA fuera competencia de un Estado miembro distinto del Estado miembro que debe aplicar dicha exención, como, en particular, el Estado miembro en el que se realizan materialmente las prestaciones, no se habría limitado a mencionar «el Estado miembro de que se trate».

79. En tercer lugar, por lo que respecta al objetivo perseguido por el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, como se ha recordado en el apartado 50 de la presente sentencia, al garantizar un trato más favorable en materia de IVA a determinadas prestaciones de servicios de interés general realizadas en el sector social, la exención prevista en dicha disposición trata de reducir el coste de los servicios de que se trate y de hacerlos más accesibles a los particulares que puedan beneficiarse de la referida exención (sentencia de 8 de octubre de 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, apartado 29 y jurisprudencia citada).

80. Pues bien, resulta coherente con ese objetivo que sea el Estado miembro que debe renunciar a recaudar el IVA que resultaría aplicable a las prestaciones de servicios contempladas en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, permitiendo así que el precio que deben pagar los particulares que deseen beneficiarse de esas prestaciones sea más reducido, el que determine, dentro de los límites de la facultad de apreciación de que dispone, cuáles son las entidades privadas que realizan prestaciones sociales que merecen, habida cuenta del carácter social de dichas entidades, disfrutar del mismo trato favorable, en materia de IVA, que el aplicable a las prestaciones realizadas por los organismos de Derecho público de ese Estado miembro.

81. Por consiguiente, de una interpretación literal, sistemática y teleológica del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA se desprende que el reconocimiento del carácter social de las entidades que no sean de Derecho público a efectos de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA es competencia del Estado miembro de imposición.

82. Por lo tanto, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, en las que una sociedad presta servicios sociales a personas físicas que residen en un Estado miembro distinto de aquel en el que esa sociedad tiene la sede de su actividad económica, el reconocimiento del carácter social de esa sociedad a efectos de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA no es competencia del Estado miembro en el que se realizan materialmente esas prestaciones, en este caso la República Federal de Alemania y la República de Austria, sino del Estado en el que está establecida la sociedad, en este caso, la República de Bulgaria.

83. Por otra parte, esta interpretación se ve corroborada por la lógica que subyace a las disposiciones relativas a la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios, reflejada en los considerandos 3 y 5 de la Directiva 2008/8 y en el artículo 45 de la Directiva del IVA, según la cual la tributación de las prestaciones de servicios a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo debe producirse en el lugar en el que esté establecido el prestador de los servicios, con independencia del lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas.

84. En este contexto, resulta coherente con esa lógica que, al igual que en el caso de la competencia fiscal para someter al IVA las prestaciones de servicios sociales realizadas a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo y que resida en un Estado miembro distinto de aquel en el que está establecido el prestador del servicio, la competencia para reconocer el carácter social de dicho prestador a efectos de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA se determine sobre la base del principio del país de origen.

85. Por último, es preciso recordar que la interpretación de los términos empleados para designar las exenciones que figuran en el artículo 132 de la Directiva del IVA debe respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, que se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA (sentencia de 16 de octubre de 2008, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, apartado 30 y jurisprudencia citada).

86. Pues bien, una interpretación del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA conforme a la cual el reconocimiento del carácter social de ese prestador a efectos de la exención prevista en la citada disposición fuera competencia del Estado miembro en el que se realizan materialmente las prestaciones de servicios llevaría a

que las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, en el sentido de dicha disposición, realizadas por una sociedad establecida en un Estado miembro y reconocida por este como organismo de carácter social, en el sentido de la misma disposición, en favor de una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo y que resida en ese Estado miembro, estarían exentas de IVA, mientras que esas mismas prestaciones de servicios realizadas por esa misma sociedad, o por otra igualmente establecida en dicho Estado miembro y reconocida por este como organismo de carácter social, en favor de una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo y que resida en otro Estado miembro que no reconozca el carácter social de dichas sociedades no estarían exentas del IVA. Es preciso añadir que esa interpretación tendría tal efecto por más que, de conformidad con el artículo 45 de la Directiva del IVA, ambas categorías de operaciones fueran consideradas, a efectos del IVA, realizadas en el Estado miembro en el que el prestador está establecido y, por tanto, sujetas al IVA en ese Estado miembro, tuvieran un contenido similar y fueran realizadas por el mismo prestador o por dos prestadores que presentaran características similares.

87. Es cierto que, en el estado actual del Derecho de la Unión, la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA que resulta del apartado 81 de la presente sentencia puede dar lugar a una situación en la que —en lo que se refiere a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social realizadas a una persona que no tiene la condición de sujeto pasivo y que resida en un Estado miembro distinto de aquel en el que está establecido el prestador de los servicios— un prestador de servicios establecido en un Estado miembro que impone requisitos livianos en materia de reconocimiento del carácter social de los organismos privados a efectos de la exención prevista en dicha disposición, podría efectuar prestaciones de servicios exentas del IVA en un Estado miembro que imponga exigencias particularmente estrictas a este respecto, mientras que un prestador establecido en este último Estado podría no disfrutar de esa exención. A la inversa, tratándose también de prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, un prestador establecido en un Estado miembro que imponga requisitos particularmente estrictos en relación con tal reconocimiento podría efectuar, en un Estado miembro que imponga requisitos más flexibles a este respecto, prestaciones de servicios que no estén exentas del IVA, mientras que un prestador establecido en este último Estado podría realizar prestaciones de servicios exentas de dicho impuesto.

88. No obstante, las diferencias de trato en relación con el IVA que pudieran producirse entre dos entidades privadas que realicen las prestaciones de servicios contempladas en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA en favor de una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, en función de que estén establecidas en el mismo Estado miembro en el que reside el destinatario de esos servicios o en otro Estado miembro, se derivan del hecho de que, por una parte, con arreglo al artículo 45 de la Directiva IVA, tales prestaciones están sujetas al IVA en Estados miembros diferentes, según los requisitos establecidos, respetando la Directiva del IVA, por la normativa del Estado miembro de imposición, y de que, por otra parte, por lo que respecta, en particular, al requisito relativo al reconocimiento, a efectos de la exención prevista en dicha disposición, del carácter social de una entidad privada que realiza tales prestaciones, el legislador de la Unión ha reconocido un margen de apreciación a los Estados miembros que excluye toda uniformidad de las prácticas. En la medida en que este aspecto de la normativa vigente de la Unión puede tener efectos negativos, tal como ha señalado la Abogada General en los puntos 73 y 74 de sus conclusiones, corresponde al legislador de la Unión decidir sobre la posible modificación de esta normativa [véase, por analogía, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, Ministère public (Sanciones extraterritoriales), C-906/19, EU:C:2021:715, apartado 45].

89. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando una sociedad realiza prestaciones de servicios sociales a favor de personas físicas que residen en un Estado miembro distinto de aquel en el que esa sociedad tenga la sede de su actividad económica, la naturaleza de tales prestaciones y las características de la referida sociedad a efectos de determinar si esas prestaciones están comprendidas en el concepto de «prestaciones de servicios [...] directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social [...] realizadas por [un organismo al] que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido de la citada disposición, deben examinarse de conformidad con el Derecho, que transpone la Directiva del IVA, del Estado miembro en el que dicha sociedad tenga la sede de su actividad económica.

Tercera cuestión

90. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que una sociedad que realiza prestaciones de servicios sociales esté inscrita en un organismo público del Estado miembro de imposición como prestador de servicios sociales conforme a la normativa de ese Estado miembro basta para

considerar que esa sociedad está comprendida en el concepto de «[organismo al] que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido de la citada disposición.

91. Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para determinar los organismos que no sean de Derecho público a los que debe reconocerse carácter social, las autoridades nacionales deben tomar en consideración varios elementos, de acuerdo con el Derecho de la Unión y bajo el control de los tribunales nacionales. Entre dichos elementos pueden figurar la existencia de normas específicas —ya sean nacionales o regionales, legales o de carácter administrativo, fiscales o de seguridad social—, el carácter de interés general de las actividades del sujeto pasivo de que se trate, el hecho de que otros sujetos pasivos que desarrollan las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar y la posibilidad de que el coste de las prestaciones en cuestión sea asumido, en gran parte, por cajas de seguro de enfermedad o por otros organismos de seguridad social, en especial cuando los operadores privados mantienen relaciones contractuales con esos organismos (sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 70 y jurisprudencia citada).

92. Por otra parte, como se ha indicado en el apartado 67 de la presente sentencia, un sujeto pasivo puede invocar ante un órgano jurisdiccional nacional la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA con el fin de oponerse a una normativa nacional incompatible con dicha disposición. En ese caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional, atendidos todos los elementos pertinentes, determinar si el sujeto pasivo es una entidad a la que deba reconocerse carácter social a efectos de dicha disposición (sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 32 y jurisprudencia citada).

93. Así, cuando un sujeto pasivo se opone al reconocimiento, o a la falta de reconocimiento, de la condición de entidad de carácter social, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, corresponde a los tribunales nacionales examinar si las autoridades competentes han observado los límites de la facultad de apreciación que les atribuye dicho artículo, respetando los principios del Derecho de la Unión, en particular, el principio de igualdad de trato, que, en materia de IVA, se traduce en el principio de neutralidad fiscal (sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 33 y jurisprudencia citada).

94. A este último respecto, cabe recordar, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que, al aplicar la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, el respeto de la neutralidad fiscal exige, en principio, que se ponga en un plano de igualdad a todas las entidades que no sean de Derecho público a efectos de su reconocimiento para la prestación de servicios similares (sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 43 y jurisprudencia citada).

95. De ello se deduce que, al aplicar esta exención, tarea que corresponde efectuar al Estado miembro de imposición, este último no puede, por lo que respecta a dos sujetos pasivos que desarrollan las mismas actividades y cuya forma de explotación o los requisitos para el ejercicio de las prestaciones sociales que prestan son similares, conceder el reconocimiento del carácter social a uno de los dos sujetos pasivos y no conceder, en cambio, tal reconocimiento al otro sujeto pasivo, so pena de vulnerar el principio de neutralidad fiscal.

96. A la luz de esta jurisprudencia, procede señalar que la inscripción de una sociedad en un organismo público del Estado miembro de imposición, como prestador de servicios sociales conforme a la normativa de ese Estado miembro, puede ser un criterio pertinente para comprobar si esa sociedad queda incluida en el concepto de «[organismo al] que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, en particular cuando las sociedades inscritas sean consideradas sistemática o habitualmente por las autoridades fiscales de dicho Estado miembro como tales organismos. Sin embargo, tal inscripción solo permite considerar que la sociedad de que se trate está comprendida en este concepto si requiere que las autoridades nacionales competentes comprueben previamente, a la luz de los elementos mencionados en los apartados 91 a 94 de la presente sentencia, el carácter social de dicha sociedad a efectos de la citada disposición.

97. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que una sociedad que realiza prestaciones de servicios sociales esté inscrita en un organismo público del Estado miembro de imposición como prestador de servicios sociales conforme a la normativa de este Estado miembro bastará para considerar que esa sociedad está comprendida en el concepto de «[organismo al] que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido de la citada disposición, solo cuando tal inscripción esté supeditada a la comprobación previa por las autoridades nacionales competentes del carácter social de esa sociedad a efectos de la referida disposición.

Costas

98. 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 Séptima) declara:

1) El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, debe interpretarse en el sentido de que por un lado, las prestaciones de servicios sociales realizadas a favor de personas físicas que residen en un Estado miembro distinto de aquel en el que el prestador del servicio tenga la sede de su actividad económica pueden estar exentas con arreglo a dicha disposición y que, por otro lado, carece de pertinencia a este respecto que dicho prestador haya recurrido a una sociedad establecida en ese otro Estado miembro para contactar con sus clientes.

2) El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8, debe interpretarse en el sentido de que cuando una sociedad realiza prestaciones de servicios sociales a favor de personas físicas que residen en un Estado miembro distinto de aquel en el que esa sociedad tenga la sede de su actividad económica, la naturaleza de tales prestaciones y las características de la referida sociedad a efectos de determinar si esas prestaciones están comprendidas en el concepto de «prestaciones de servicios [...] directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social [...] realizadas por [un organismo al] que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido de la citada disposición, deben examinarse de conformidad con el Derecho, que transpone la Directiva 2006/112, en su versión modificada, del Estado miembro en el que dicha sociedad tenga la sede de su actividad económica.

3) El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8, debe interpretarse en el sentido de que el hecho de que una sociedad que realiza prestaciones de servicios sociales esté inscrita en un organismo público del Estado miembro de imposición como prestador de servicios sociales conforme a la normativa de ese Estado miembro bastará para considerar que esa sociedad está comprendida en el concepto de «[organismo al] que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido de la citada disposición, solo cuando tal inscripción esté supeditada a la comprobación previa por las autoridades nacionales competentes del carácter social de esa sociedad a efectos de la referida disposición.

Firmas

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.