

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA*Sentencia de 10 de junio de 2026**Sala Segunda**Asunto T-444/25***SUMARIO:**

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria. Prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social. Grupo a efectos del IVA. Requisitos de aplicación de las exenciones. El grupo fiscal, formado por dos fundaciones y tres sociedades neerlandesas, presta servicios de atención a personas con discapacidad intelectual y solo una de las fundaciones está reconocida como organismo que acoge a personas para prestarles asistencia y como organismo de carácter social a efectos de las exenciones previstas en el art. 132 de la Directiva del IVA, mientras que la sociedad Y, integrante del grupo, prestaba servicios de supervisión a distancia a personas con discapacidad intelectual. El grupo fiscal pagó el IVA correspondiente a los servicios prestados por la sociedad Y a terceros y posteriormente reclamó su exención, pero la Administración tributaria rechazó la reclamación porque la sociedad Y no contaba con los reconocimientos exigidos, aunque el Tribunal de apelación consideró que, al formar parte de un grupo a efectos del IVA, bastaba con que uno de sus miembros cumpliera los requisitos para que la exención se aplicara al conjunto del grupo. Ante el recurso, se planteó si basta con que un miembro cumpla los requisitos o si también debe cumplirlos el miembro que realiza las prestaciones. El Tribunal recuerda que el art. 11 de la Directiva del IVA permite considerar a varias personas como un único sujeto pasivo, pero ello no impide examinar si la persona que realiza las prestaciones cumple las condiciones del art. 132, apartado 1, letras b) y g), y que los términos de exención deben interpretarse estrictamente. En relación con las exenciones para prestaciones de hospitalización y asistencia sanitaria y las prestaciones directamente relacionadas con la asistencia social y la seguridad social, se exige que el prestador sea un establecimiento, entidad u organismo debidamente reconocido, y el elemento determinante es el carácter de interés general de las operaciones. El contexto y la finalidad de estas disposiciones, así como el principio de neutralidad fiscal, excluyen extender la exención a prestaciones realizadas por un miembro que no cumple las condiciones exigidas, ya que ello menoscabaría el sistema de reconocimiento y generaría un trato distinto e injustificado. En consecuencia, un grupo a efectos del IVA solo puede invocar las exenciones cuando las prestaciones sean realizadas por un miembro del grupo que cumpla todas las condiciones exigidas, incluidas las relativas al reconocimiento como establecimiento de asistencia sanitaria o como organismo de carácter social por el Estado miembro correspondiente.

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto T-444/25, [Cavert], (i) que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), mediante resolución de 28 de marzo de 2025, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de junio de 2025, en el procedimiento entre

Staatssecretaris van Financiën

y

Fiscale Eenheid Stichting X c.s.,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces),

integrado por la Sra. N. Pótorak, Presidenta, y el Sr. G. Hesse, la Sra. G. Steinfatt y los Sres. D. Petrлік e I. Dimitrakopoulos (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. M. Brkan;

Secretario: Sr. V. Di Bucci;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 9 de julio de 2025, con arreglo al artículo 50 *ter*, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

vista la materia contemplada en el artículo 50 *ter*, párrafo primero, letra a), del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la inexistencia de una cuestión independiente de interpretación en el sentido del artículo 50 *ter*, párrafo segundo, de dicho Estatuto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Fiscale Eenheid Stichting X c.s., por la Sra. F. Manzoni y el Sr. F. Soetens, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. P. Huurnink y el Sr. J. Langer, en calidad de agentes;

Síguenos en...



– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Herold y W. Roels, en calidad de agentes; vista la decisión adoptada por el Tribunal General, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones; dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 11, 132, apartado 1, letras b) y g), y 133, letra a), 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 lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Fiscale Eenheid Stichting X c.s. (en lo sucesivo, «unidad fiscal X») y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda, Países Bajos) en relación con la sujeción de dicha entidad al impuesto sobre el valor añadido (IVA) por servicios prestados por uno de sus miembros respecto del período comprendido entre el 1 de abril y el 30 de junio de 2016.

Marco jurídico

Disposiciones de la Unión

3 El artículo 11 de la Directiva del IVA establece:

«Previo consulta al Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido [...], cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.»

4 El artículo 132, apartado 1, de la Directiva del IVA, que figura en el capítulo 2, con el epígrafe «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», del título IX de aquella, establece:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para est[as] últim[as], por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos;

[...]

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;

[...].»

5 El artículo 133 de la Directiva del IVA dispone:

«Los Estados miembros 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;

[...].»

Derecho neerlandés

6 El artículo 7, apartado 4, de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1968), de 28 de junio de 1968 (Stb. 1968, n.º 329), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios»), pone en práctica la posibilidad, que les da a los Estados miembros el artículo 11 de la Directiva del IVA, de considerar a un grupo de personas que gocen de independencia jurídica, pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, como un solo sujeto pasivo (en lo sucesivo, «grupo a efectos del IVA»).

7 El artículo 11, apartado 1, inicio y letras c) y f), de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, que transpone el artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la Directiva del IVA, tiene el siguiente tenor:

«Estarán exentas del impuesto, en las condiciones que se establezcan mediante reglamento:

[...]

c) la asistencia a personas acogidas en entidades y las operaciones directamente relacionadas con dicha asistencia, en particular los servicios de comidas, bebidas, medicamentos y apósitos;

[...]

f) las entregas de bienes y las prestaciones de servicios de carácter social o cultural que se establezcan mediante reglamento, siempre que el empresario no persiga obtener beneficios y que no se produzca una grave distorsión de la competencia en relación con los empresarios que persiguen obtener beneficios».

8 Según el artículo 7, apartado 1, y el anexo B, letra b), punto 13, del Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Decreto de Aplicación del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1968) (Stb. 1968, n.º 423), en su versión aplicable al litigio principal, estarán asimismo exentas del impuesto sobre el volumen de negocios las entregas de bienes y las prestaciones de servicios de carácter social realizadas como tales por

Síguenos en...

hospitales, policlínicas, centros psiquiátricos y establecimientos similares, en la medida en que los servicios no puedan clasificarse ya en el artículo 11, apartado 1, letra c), de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 La unidad fiscal X es un grupo a efectos del IVA formado por dos fundaciones y tres sociedades de responsabilidad limitada neerlandesas. Esas cinco personas jurídicas se dedican a diversos aspectos de la atención a personas con discapacidad intelectual que han sido ingresadas en residencias especialmente acondicionadas o permanecen en otros tipos de alojamiento.

10 Solo una de las dos fundaciones que pertenecen a la unidad fiscal X está reconocida como organismo que acoge a personas para prestarles asistencia, a efectos de la exención de la asistencia con arreglo al artículo 11, apartado 1, letra c), de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios. Por otra parte, dicha fundación es la única de las personas jurídicas pertenecientes a la unidad fiscal X que ha sido reconocida como organismo de carácter social a efectos de la exención de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios de carácter social con arreglo al artículo 11, apartado 1, letra f), de dicha Ley.

11 Una de las tres sociedades de responsabilidad limitada que pertenecen a la unidad fiscal X (en lo sucesivo, «sociedad Y») presta servicios consistentes en supervisar, día y noche, a distancia del lugar de asistencia y utilizando medios técnicos, a personas con discapacidad intelectual que residen en una institución de asistencia u otra forma de alojamiento donde se presta apoyo.

12 La unidad fiscal X declaró y pagó el impuesto sobre el volumen de negocios, devengado por los servicios prestados por la sociedad Y a terceros no pertenecientes a dicha unidad fiscal, correspondiente al período comprendido entre el 1 de abril y el 30 de junio de 2016. Posteriormente, la unidad fiscal X presentó una reclamación contra la imposición que había abonado, alegando que los servicios prestados por la sociedad Y a terceros estaban exentos del impuesto sobre el volumen de negocios, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11, apartado 1, letras c) y f), de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

13 La Administración tributaria neerlandesa desestimó dicha reclamación debido a que la sociedad Y no era reconocida como organismo que acogía a personas para prestarles asistencia ni como organismo de carácter social, de modo que no cumplía todas las condiciones para acogerse a las exenciones enunciadas por dichas disposiciones. La unidad fiscal X recurrió ante el rechtbank Zeeland-West-Brabant (Tribunal de Primera Instancia de Zelanda-Brabante Occidental, Países Bajos) y posteriormente apeló ante el gerechtshof's-Hertogenbosch (Tribunal de Apelación de Bolduque, Países Bajos). Este último órgano jurisdiccional estimó el recurso de apelación de la unidad fiscal X, al considerar, en esencia, que, dado que la sociedad Y formaba parte de un grupo a efectos del IVA, esas condiciones de exención debían apreciarse a escala de dicho grupo, y no de cada uno de sus miembros, y que bastaba con que se reconociera a un solo miembro del mencionado grupo como organismo que acoge a personas para prestarles asistencia y como organismo de carácter social para que todo el grupo en su totalidad lo fuera.

14 El Secretario de Estado de Hacienda interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), que es el órgano jurisdiccional remitente, alegando, en particular, que, a diferencia de lo que había declarado el órgano jurisdiccional de apelación, la cuestión de si eran aplicables las exenciones enunciadas en el artículo 11, apartado 1, letras c) y f), de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios no debía examinarse a escala de la unidad fiscal, sino en relación con la persona jurídica específica que prestara los servicios de que se tratara.

15 El órgano jurisdiccional remitente considera que el recurso de casación del que conoce plantea la cuestión de cómo deben aplicarse las disposiciones nacionales en materia de exención que transponen el artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la Directiva del IVA en el supuesto de que el sujeto pasivo sea un grupo a efectos del IVA en el sentido del artículo 11 de dicha Directiva, y uno de sus miembros cumpla las condiciones para la exención previstas en dichas disposiciones, cuando las prestaciones para las que se solicita la exención son realizadas para terceros por un miembro del grupo el cual no cumple dichas condiciones. Estima que no cabe deducir la respuesta a dicha cuestión más allá de toda duda razonable de la Directiva del IVA y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. A su juicio, en particular, dicha jurisprudencia no permite saber si la asimilación de un grupo a efectos del IVA con un sujeto pasivo único es válida también cuando se trata de una exención que va acompañada de condiciones vinculadas a la persona, de modo que baste con que un miembro del grupo responda a dichas condiciones para que el grupo esté exento. Señala que tal interpretación podría no ser compatible con la naturaleza de las exenciones previstas en el artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la Directiva del IVA, reservadas a personas jurídicas que cuenten con cualidades debidamente reconocidas. Por otra parte, se pregunta, para el supuesto de que se adopte dicha interpretación, si, cuando el Estado miembro ha hecho uso de la posibilidad prevista en el artículo 133, inicio y letra a), de la Directiva del IVA de supeditar dichas exenciones a una condición vinculada a que no se persiga la obtención de beneficios, basta con que dicha condición sea cumplida por un solo miembro del grupo a efectos del IVA, o si se aplica también al miembro del grupo que realiza las prestaciones.

16 En este contexto, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 11 de la Directiva [del IVA], en relación con el artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de dicha Directiva, en el sentido de que las exenciones de que se trata solo son aplicables en la medida en que las prestaciones a que se refieren dichas disposiciones que el grupo a efectos del IVA efectúa a favor de terceros sean realizadas a cambio de una remuneración por un miembro del grupo a

efectos del IVA que goce de independencia jurídica y que, considerado individualmente, cumpla todos los requisitos para la aplicación de dichas exenciones?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿es suficiente para la aplicabilidad del artículo 132, apartado 1, letras b) y g), y del artículo 133, inicio y letra a), de la Directiva [del IVA], en relación con todas las prestaciones a que se refieren dichas disposiciones que el grupo a efectos del IVA efectúa a favor de terceros a cambio de una remuneración, con que un único miembro del grupo a efectos del IVA que goce de independencia jurídica cumpla todos los requisitos para la aplicación de dichas exenciones?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

17 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 11 de la Directiva del IVA, en relación con su artículo 132, apartado 1, letras b) y g), debe interpretarse en el sentido de que un grupo a efectos del IVA constituido sobre la base de dicho artículo 11 únicamente puede invocar las exenciones a que se refiere el artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la mencionada Directiva en el supuesto de que las prestaciones de servicios de que se trate sean efectuadas a favor de terceros por un miembro del mencionado grupo el cual cumpla todas las condiciones para la aplicación de dichas exenciones, incluidas las que exigen que el prestador, cuando no sea una entidad de Derecho público, tenga la cualidad de establecimiento de asistencia sanitaria debidamente reconocido por el Estado miembro de que se trate y de organismo cuyo carácter social reconozca dicho Estado.

18 A fin de responder a dicha cuestión prejudicial, es preciso recordar, con carácter preliminar, que el artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA permite a cada Estado miembro considerar a varias personas como un solo sujeto pasivo cuando estén establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro y, aun gozando de independencia jurídica, se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

19 Por lo que respecta a los objetivos perseguidos por el artículo 11 de la Directiva del IVA, el legislador de la Unión quiso, mediante dicha disposición, permitir que los Estados miembros no vincularan sistemáticamente la condición de sujeto pasivo al concepto de «independencia» puramente jurídica, bien con ánimo de simplificación administrativa, bien para evitar ciertos abusos, como el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos con el fin de beneficiarse de un régimen específico (véase la sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 35 y jurisprudencia citada).

20 Además, la aplicación del régimen previsto en el artículo 11 de la Directiva del IVA implica que la normativa nacional adoptada sobre la base de dicha disposición permite que las entidades que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización dejen de ser consideradas sujetos pasivos distintos del IVA, para serlo como sujeto pasivo único, y que, cuando un Estado miembro aplica la citada disposición, la entidad o entidades subordinadas en el sentido de dicha disposición no pueden considerarse como sujetos pasivos en el sentido del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva (véase, en ese sentido, la sentencia de 11 de julio de 2024, Finanzamt T II, C-184/23, EU:C:2024:599, apartado 38 y jurisprudencia citada).

21 De ello se desprende que, cuando el Estado miembro ha establecido tal régimen, un prestador de servicios perteneciente a un grupo a efectos del IVA no puede ser considerado, a título individual, como un sujeto pasivo distinto del sujeto pasivo que constituye el grupo a efectos del IVA (véase la sentencia de 11 de julio de 2024, Finanzamt T II, C-184/23, EU:C:2024:599, apartado 40).

22 Esto supone, asimismo, que las prestaciones de servicios realizadas por un tercero en favor de un miembro de un grupo a efectos del IVA deben considerarse realizadas, en lo que al IVA se refiere, en favor no de ese miembro, sino del grupo a efectos del IVA al que este pertenece (véase la sentencia de 18 de noviembre de 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, apartado 46 y jurisprudencia citada).

23 Lo mismo sucede con las prestaciones de servicios efectuadas a favor de un tercero por un miembro de un grupo a efectos del IVA, que deben considerarse realizadas, en lo que al IVA se refiere, por el grupo a efectos del IVA al que pertenece el prestador.

24 No obstante, el hecho de que una persona perteneciente a un grupo a efectos del IVA no pueda ser considerada, a título individual, como un sujeto pasivo distinto del sujeto pasivo que constituye el grupo a efectos del IVA no excluye la determinación de si dicha persona cumple las condiciones relativas a la cualidad de operador económico que realiza las prestaciones contempladas en el artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la Directiva del IVA, en el supuesto de que el grupo a efectos del IVA invoque las exenciones enunciadas en dichas disposiciones. En efecto, la cuestión de si tal persona puede ser considerada como un sujeto pasivo distinto del sujeto pasivo que constituye el grupo a efectos del IVA es diferente de la cuestión de en qué condiciones tal grupo puede acogerse a dichas exenciones.

25 El tenor del artículo 11 de la Directiva del IVA no proporciona ninguna indicación sobre la respuesta que procede dar a la segunda de ambas cuestiones. No obstante, a ese respecto, ha de recordarse que los objetivos del régimen previsto en el mencionado artículo 11 pertenecen al ámbito de la simplificación administrativa y de la prevención de comportamientos abusivos (véase el anterior apartado 19). Dichos objetivos no abogan en favor de la extensión, en beneficio de un grupo a efectos del IVA, de las exenciones controvertidas, que, de no existir el grupo a efectos del IVA, no serían aplicables por lo que atañe a las prestaciones de servicios efectuadas a favor de terceros por uno de sus miembros que no cumple las condiciones necesarias.

Síguenos en...



26 Por otra parte, por lo que respecta al artículo 132 de la Directiva del IVA, de reiterada jurisprudencia se desprende que los términos empleados para designar las exenciones de IVA contempladas en la mencionada disposición y, en particular, los que se refieren a la condición o a la identidad del operador económico que realiza las prestaciones cubiertas por la exención deben interpretarse estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que dicho impuesto se percibe por cada servicio prestado a título oneroso por un sujeto pasivo [véase la sentencia de 7 de abril de 2022, I (Exenciones del IVA aplicables a determinadas prestaciones hospitalarias), C-228/20, EU:C:2022:275, apartados 34 y 35 y jurisprudencia citada].

27 Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por tales exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta regla de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 132 hayan de interpretarse de tal manera que estas queden privadas de efectos y que pueda hacer que sean casi inaplicables en la práctica (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de noviembre de 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, apartado 37 y jurisprudencia citada).

28 Del tenor del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA se desprende que los Estados miembros eximirán las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, «en condiciones sociales comparables» a las que rigen para estas últimas, por «establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos».

29 Conforme al tenor de esta disposición, se exigen dos requisitos acumulativos para que las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás operaciones relacionadas directamente con las mismas, ofrecidas por una entidad que no sea una entidad de Derecho público, puedan quedar exentas del IVA. El primer requisito se refiere a las prestaciones realizadas y exige que estas se efectúen en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público. El segundo requisito se refiere a la condición del establecimiento que efectúa estas prestaciones y exige que el operador sea un establecimiento hospitalario, un centro de cuidados médicos y de diagnóstico u otro establecimiento de la misma naturaleza debidamente reconocido [véase la sentencia de 7 de abril de 2022, I (Exenciones del IVA aplicables a determinadas prestaciones hospitalarias), C-228/20, EU:C:2022:275, apartados 37 y 38 y jurisprudencia citada].

30 Por otra parte, de conformidad con el 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.

31 A ese respecto, 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, asimismo, 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 (sentencia de 11 de mayo de 2023, MOMTRADE RUSE, C-620/21, EU:C:2023:395, apartado 43).

32 En estas circunstancias, procede observar que del texto del artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la Directiva del IVA se desprende que los Estados miembros eximirán del IVA determinadas operaciones realizadas por «establecimientos», «entidades» u «organismos» debidamente reconocidos. Como señalan acertadamente la Comisión Europea y el Gobierno neerlandés, dichas disposiciones no mencionan el concepto de «sujeto pasivo», al que sí se refiere el artículo 11 de dicha Directiva.

33 De ello se deduce que una interpretación literal de las disposiciones del artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la Directiva del IVA, que deben interpretarse en su sentido estricto (véase el anterior apartado 26), aboga en favor de la apreciación de las condiciones relativas a la cualidad del prestador de los servicios pertinentes teniendo en cuenta a la persona que los realiza como miembro de un grupo a efectos del IVA. A ese respecto, ha de subrayarse que tal interpretación no entraña el riesgo, por lo que atañe a las prestaciones efectuadas por un grupo a efectos del IVA, de hacer que las exenciones en cuestión sean casi inaplicables en la práctica (véase el anterior apartado 27).

34 Por otra parte, 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 17 de noviembre de 1983, Merck, 292/82, EU:C:1983:335, apartado 12; véase, asimismo, la sentencia de 18 de noviembre de 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, apartado 39 y jurisprudencia citada).

35 Por lo que respecta al contexto en el que se inscribe el artículo 132, apartado 1, letras b) y 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 fin de eximir las del IVA es el carácter de interés general de las operaciones que en él se contemplan (sentencia de 11 de mayo de 2023, MOMTRADE RUSE, C-620/21, EU:C:2023:395, apartado 46).

36 Por otra parte, es preciso recordar que el artículo 133, párrafo primero, de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros subordinar la concesión de la exención enunciada en su artículo 132, apartado 1, letras b) o g), al cumplimiento de una o de varias de las condiciones que se mencionan en el artículo 133, letras a) a d). Esas condiciones se refieren, en particular, al objeto que persigan los establecimientos, entidades y organismos privados contemplados en el artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la citada Directiva, a su gestión y a los precios aplicados por ellos.

37 En ese marco, el reconocimiento de un establecimiento, entidad u organismo que pueda estar exento del IVA, en virtud del artículo 132, apartado 1, letras b) o g), de la Directiva del IVA, permite a los Estados miembros, por una parte, asegurarse de que solo los establecimientos, entidades y organismos que realizan las actividades que corresponden a las finalidades de esas disposiciones pueden acogerse a tal exención y, por otra parte, supeditar el beneficio de dicha exención al cumplimiento de las condiciones establecidas en el artículo 133 de la Directiva del IVA [véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2022, I (Exenciones del IVA aplicables a determinadas prestaciones hospitalarias), C-228/20, EU:C:2022:275, apartado 56].

38 El contexto en el que se inscribe el artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la Directiva del IVA contiene, por tanto, elementos que pueden excluir del beneficio de las exenciones controvertidas las prestaciones efectuadas por una persona, como miembro de un grupo a efectos del IVA, la cual no cumple todas las condiciones para la aplicación de dichas exenciones, incluidas las que exigen que el prestador tenga la cualidad de establecimiento de asistencia sanitaria debidamente reconocido por el Estado miembro de que se trate y de organismo cuyo carácter social reconozca dicho Estado. En efecto, los objetivos, mencionados en el anterior apartado 37, del reconocimiento de un establecimiento, una entidad o un organismo con arreglo al artículo 132, apartado 1, letras b) o g), de la Directiva del IVA se verían menoscabados si un grupo a efectos del IVA pudiera acogerse a las exenciones que allí se contemplan en el supuesto de que las prestaciones de servicios correspondientes fueran efectuadas a favor de terceros por un miembro del citado grupo que no estuviera debidamente reconocido por el Estado miembro de que se trate, aun cuando otro miembro del citado grupo gozara de tal reconocimiento.

39 Por lo que respecta al objetivo del artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la Directiva del IVA, ha de recordarse la finalidad de estas disposiciones, que consiste en eximir del IVA determinadas actividades de interés general, realizadas en el sector de los cuidados sanitarios y de la asistencia social o de la seguridad social, con el fin de facilitar el acceso al suministro de los bienes y servicios pertinentes, evitando los costes adicionales que se derivarían en caso de estar sujetas al IVA (véase, en ese sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, apartado 25 y jurisprudencia citada).

40 El objetivo de interés general perseguido por dichas disposiciones está intrínsecamente vinculado con las condiciones para la exención que prevén, que se refieren a la cualidad del establecimiento, de la entidad o del organismo que efectúan las prestaciones de que se trata. A ese respecto, el reconocimiento de un establecimiento, entidad u organismo que puede estar exento del IVA, en virtud del artículo 132, apartado 1, letras b) o g), de la Directiva del IVA, permite a los Estados miembros asegurarse de que solo los establecimientos, entidades y organismos que realizan las actividades que corresponden a las finalidades de esas disposiciones pueden acogerse a tal exención (véase el anterior apartado 37). Teniendo en cuenta el carácter preciso de las mencionadas condiciones para la exención, una interpretación de dichas disposiciones que extendiera su ámbito de aplicación a las prestaciones efectuadas por establecimientos, entidades u organismos pertenecientes a un grupo a efectos del IVA, los cuales no cumplan dichas condiciones, sería incompatible con su finalidad (véase, por analogía, la sentencia de 18 de noviembre de 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, apartado 49 y jurisprudencia citada).

41 Además, tal interpretación no sería conforme con el principio de neutralidad fiscal, el cual se opone, en particular, a que los operadores que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA [sentencia de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, apartado 20; véase, asimismo, la sentencia de 7 de abril de 2022, I (Exenciones del IVA aplicables a determinadas prestaciones hospitalarias), C-228/20, EU:C:2022:275, apartados 57 a 59 y jurisprudencia citada]. En efecto, como señalan acertadamente la Comisión y el Gobierno neerlandés, una interpretación de las disposiciones del artículo 132, apartado 1, letras b) o g), de la Directiva del IVA que llevara a que las prestaciones efectuadas por una sociedad, como miembro de un grupo a efectos del IVA, estuvieran exentas del IVA, mientras que las mismas prestaciones, efectuadas por otro empresario, como sujeto pasivo que no pertenece a un grupo a efectos del IVA, no estuvieran exentas del IVA, por no cumplir dicho empresario las condiciones relativas a la cualidad de establecimiento de asistencia sanitaria debidamente reconocido por el Estado miembro de que se trate o de organismo cuyo carácter social reconozca dicho Estado, implicaría un trato distinto e injustificado desde el punto de vista de la sujeción al IVA.

42 En consecuencia, el artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 11 de esa misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que un grupo a efectos del IVA constituido sobre la base de dicho artículo 11 únicamente puede invocar las exenciones enunciadas en el artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la mencionada Directiva en el supuesto de que las prestaciones de servicios de que se trate sean efectuadas a favor de terceros por un miembro del mencionado grupo el cual cumpla todas las condiciones para la aplicación de dichas exenciones, incluidas las que exigen que el prestador, cuando no sea una entidad de Derecho público, tenga la cualidad de establecimiento de

asistencia sanitaria debidamente reconocido por el Estado miembro de que se trate y de organismo cuyo carácter social reconozca dicho Estado.

Segunda cuestión prejudicial

43 A la vista de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda.

Costas

44 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 General no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces)

declara:

El artículo 132, apartado 1, letras b) y 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 relación con el artículo 11 de esa misma Directiva,

debe interpretarse en el sentido de que

un grupo a efectos del IVA constituido sobre la base de dicho artículo 11 únicamente puede invocar las exenciones enunciadas en el artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la mencionada Directiva en el supuesto de que las prestaciones de servicios de que se trate sean efectuadas a favor de terceros por un miembro del mencionado grupo el cual cumpla todas las condiciones para la aplicación de dichas exenciones, incluidas las que exigen que el prestador, cuando no sea una entidad de Derecho público, tenga la cualidad de establecimiento de asistencia sanitaria debidamente reconocido por el Estado miembro de que se trate y de organismo cuyo carácter social reconozca dicho Estado.

Póltorak	Hesse	Steinfatt
Petrlík		Dimitrakopoulos

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 10 de junio de 2026.

Firmas

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la web oficial de la Unión Europea (CURIA).

Síguenos en...

