

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 25 de febrero de 2026

Sala Prejudicial

Asunto T-575/24

SUMARIO:

IVA. Sujeto Pasivo. *Entidad de Derecho público que no actúa como autoridad pública.* Una entidad de Derecho público, constituida como asociación titular de una encomienda de gestión con personalidad jurídica y facultades delegadas, presta determinados servicios telemáticos y realizaba entregas conexas de material informático a sus miembros y a terceros sujetos al IVA. A raíz de una inspección fiscal relativa a los años 2014 a 2016, el Estado belga/Servicio Público Federal Tributario consideró que las remuneraciones y las contribuciones facturadas a los miembros adherentes, es decir, a los miembros que no tenían la condición de organismos públicos, debían estar sujetas al IVA. La cuestión que se plantea es si los servicios prestados a los miembros adherentes deben considerarse prestaciones de servicios a sí misma, con la consecuencia de que no se devenga IVA alguno, o si procede, a este respecto, distinguir entre los miembros de entidad de Derecho público comprendidos en el supuesto de no sujeción establecida para determinados organismos de Derecho público en la normativa belga, y los que son sujetos pasivos del IVA, a fin de determinar si los servicios prestados a los miembros adherentes deben estar sujetos al IVA. En el presente asunto, las contribuciones pagadas a la entidad no pueden asimilarse a unas rentas de un importe que no representará más que una pequeña parte de los gastos soportados, impidiendo que la actividad realizada por la entidad se considere una actividad ejercida «a cambio de una remuneración» recordando que la sujeción exige una prestación a título oneroso realizada por un sujeto pasivo que actúe de manera independiente en el marco de una actividad económica, y que la excepción de los organismos públicos solo aplica cuando actúan en el ejercicio de prerrogativas de poder público, lo cual no ocurre en este caso. Aunque la entidad ejercía sus actividades en virtud de una cesión de competencias acordada por sus miembros, que poseían la totalidad de su capital social, y sus órganos de dirección estaban compuestos por representantes de sus miembros, lo cual limitaba de hecho su autonomía, era una persona jurídica de Derecho público independiente de sus miembros, con sus propios estatutos, sede social, órganos, capital, patrimonio, presupuesto y sus propios empleados. Así, de estas circunstancias parece desprenderse que no se trataba de una estructura interna de sus miembros ni estaba integrada en ellos, sino que disponía de suficiente libertad organizativa en cuanto a los medios humanos y materiales en el ejercicio de sus actividades. Del propio tenor del art. 13.1, de la Directiva del IVA se desprende que, para que pueda aplicarse la regla de no sujeción, deben reunirse acumulativamente dos requisitos, a saber, que las actividades de que se trate sean ejercidas por un organismo de Derecho público y que este actúe como autoridad pública. En el presente asunto, no consta en autos ningún dato que sugiera que, en el marco de la actividad en cuestión con respecto a sus miembros, esta entidad haya ejercido prerrogativas de poder público, sino que parece haber desarrollado sus actividades en las mismas condiciones que los operadores económicos privados, extremo que corresponderá verificar al órgano jurisdiccional remitente. El principio de neutralidad fiscal es la concreción por el legislador de la Unión, en materia de IVA, del principio general de igualdad de trato, y se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la recaudación del IVA. Por ello el Tribunal declara que los arts. 2, 9 y 13 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que – una persona jurídica de Derecho público constituida en forma de asociación titular de una encomienda de gestión, cuya actividad consiste en prestar servicios telemáticos y efectuar entregas conexas de material informático a sus miembros, en el marco de una cesión de gestión, debe ser considerada sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) sin que proceda, a este respecto, distinguir entre sus miembros en función de su estatuto a efectos del IVA, siempre que esas prestaciones de servicios se realicen a título oneroso y la citada asociación ejerza con carácter independiente una actividad económica y una práctica fiscal nacional que conduce a analizar dichas prestaciones de servicios como prestaciones de servicios realizadas para sí misma por los miembros de la asociación titular de una encomienda de gestión no permite cuestionar la sujeción de esta asociación al IVA.

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto T-575/24,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes, Bélgica), mediante resolución de 11 de octubre de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de octubre de 2024, en el procedimiento entre

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

y

Síguenos en...



Digipolis Antwerpen AG

District09 AG,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Prejudicial),

integrado, durante las deliberaciones, por el Sr. S. Papasavvas, Presidente, y la Sra. N. Póltorak, el Sr. M. Sampol Pucurull, la Sra. G. Steinfatt (Ponente) y el Sr. W. Valasidis, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Martín y Pérez de Nanclares;

Secretario: Sr. L. Ramette, administrador;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 8 de noviembre de 2024, 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 y celebrada la vista el 5 de septiembre de 2025,

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. D. Carmen y F. Lambotte, en calidad de agentes;
- en nombre de Digipolis Antwerpen AG y District09 AG, por el Sr. Soetaert, abogado;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Herold y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de octubre de 2025;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, 9 y 13 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»), y del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre, por un lado, el Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën (Estado belga/Servicio Público Federal Tributario), y, por otro lado, Digipolis Antwerpen AG y District09 AG, sucesores legales de Digipolis, una asociación de Derecho público, en relación con la no sujeción al IVA de los servicios prestados por esta asociación a algunos de sus miembros.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2 de la Directiva del IVA dispone:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]»

Síguenos en...

4 El artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA establece:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas [...].»

5 El artículo 11 de la Directiva del IVA dispone:

«Prevía 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.

[...]»

6 El artículo 13, apartado 1, de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de estas sea insignificante.»

7 El anexo I de la Directiva del IVA establece una lista de actividades a las que se refiere el artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, de la misma Directiva. Este anexo menciona, en su punto 1, «los servicios de telecomunicaciones».

Derecho belga

Código del IVA

8 La petición de decisión prejudicial contiene referencias al Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Código del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Código del IVA»), sin identificar la versión aplicable a los hechos del litigio principal y sin reproducir las disposiciones mencionadas.

9 No obstante, la resolución de remisión muestra que los artículos 4, 6 y 44 del Código del IVA tienen por objeto trasponer, respectivamente, los artículos 9, 13 y 132 de la Directiva del IVA. Así, el artículo 4 del Código del IVA define el concepto de «sujeto pasivo», el artículo 6 de dicho Código trata de la no sujeción al impuesto de determinados organismos de Derecho público y el artículo 44 del mismo Código contiene las exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general.

Decreto sobre Cooperación Intermunicipal

10 El artículo 10 del decreet houdende de intergemeentelijke samenwerking (Decreto sobre Cooperación Intermunicipal), de 6 de julio de 2001 (Belgisch Staatsblad, 31 de octubre de 2001, p. 37836), establece:

«Dos o más municipios podrán establecer una entidad de cooperación con personalidad jurídica para alcanzar objetivos pertenecientes a uno o varios ámbitos conexos. Sin perjuicio de las disposiciones del Decreto en sentido contrario, solo podrán participar en ella, además de los municipios y las provincias, las empresas municipales autónomas, los centros públicos de [acción] social y sus asociaciones, en la medida en que estén constituidos exclusivamente por personas jurídicas de Derecho público, así como otras entidades de cooperación constituidas de conformidad con las disposiciones del presente Decreto.

[...]»

11 El artículo 12 del Decreto sobre Cooperación Intermunicipal dispone:

Síguenos en...



«1. Los municipios decidirán sobre la cesión de la gestión de conformidad con los estatutos de la entidad de cooperación.

Por “cesión de la gestión” se entiende la atribución a la entidad de cooperación por los municipios participantes de la ejecución de las decisiones por ellos adoptadas en el marco de sus objetivos, de modo que los municipios participantes no estarán facultados para llevar a cabo esta misma tarea de forma independiente o junto con terceros.»

2. Existen tres clases de entidades de cooperación con personalidad jurídica:

[...]

3.º asociación titular de una encomienda de gestión: entidad de cooperación con cesión de la gestión a la que los municipios participantes confían la ejecución de una o varias competencias relativas a uno o varios ámbitos conexos desde un punto de vista funcional.»

Teoría de la «emanación»

12 Tanto de la petición de decisión prejudicial como de la respuesta del Estado belga/Servicio Público Federal Tributario a una pregunta formulada en la vista se desprende que la teoría de la «emanación» es la base de una práctica de «tolerancia administrativa», es decir, una práctica fiscal que tiene su origen en la aanschrijving nr. 148/1971 (Circular n.º 148/1971), de 5 de octubre de 1971, y en la aanschrijving nr. 6/1975 (Circular n.º 6/1975), de 27 de febrero de 1975.

13 Por lo que respecta al alcance de esta práctica, el órgano jurisdiccional remitente reprodujo la respuesta del minister van Financiën (Ministro de Hacienda, Bélgica), de 25 de mayo de 2018, a la pregunta parlamentaria n.º 2188, de 19 de abril de 2018, que tiene el siguiente tenor:

«En efecto, las asociaciones titulares de una encomienda de gestión reciben el mismo trato que las empresas intermunicipales en materia de IVA, siendo así que los municipios asociados han renunciado a sus derechos de reglamentación y gestión. [...] Cuando los socios han renunciado a [esos derechos], se aplica la denominada “teoría de la emanación”.

La teoría de la [“emanación”] supone que se hace abstracción del hecho de que la actividad es desarrollada por la asociación titular de una encomienda de gestión. Desde el punto de vista del IVA, se considera que la actividad es ejercida por los propios socios de la asociación titular de una encomienda de gestión.

Esto significa que las actividades (en régimen de cesión de la gestión) realizadas por la asociación titular de una encomienda de gestión para terceros no están sujetas al IVA si esas actividades, de ser realizadas por los propios socios, tampoco estarían sujetas al IVA.

Cuando la asociación titular de una encomienda de gestión realice actividades para terceros que quedarían fuera del ámbito de aplicación del IVA o que estarían exentas del IVA en caso de ser realizadas por los propios socios, estas actividades tampoco están sujetas al IVA o exentas del IVA respecto a la asociación titular de una encomienda de gestión.

Por el contrario, las actividades de la asociación titular de una encomienda de gestión realizadas para terceros están sujetas al IVA [en el supuesto de que] también lo hubieran estado de haber sido realizadas por los propios socios. Por lo tanto, el estatuto a efectos del IVA del socio es relevante, ya que ha de tenerse en cuenta si el propio socio tendría o no que repercutir el IVA al aplicar el artículo 4, el artículo 6 y/o el artículo 44 del Código del IVA.

El hecho de que, en virtud de la teoría de la [“emanación”], se haga abstracción del hecho de que la actividad es realizada por la asociación y a efectos del IVA se considere que la actividad es realizada por los propios socios, también apareja consecuencias para las prestaciones realizadas por la asociación titular de una encomienda de gestión para los socios. Se considera que las prestaciones realizadas por una asociación titular de una encomienda de gestión para sus socios son prestaciones realizadas para sí misma.

En el contexto de la cesión de la gestión, se considera que la asociación titular de una encomienda de gestión actúa “en lugar de” y no “por cuenta de” sus socios. Las prestaciones realizadas para sí misma no quedan comprendidas, en principio, en el ámbito de aplicación del IVA, por lo que, en la relación entre la asociación titular de una encomienda de gestión y sus socios, tampoco se dan, en principio, prestaciones sujetas al IVA.

El estatuto a efectos del IVA de los socios carece de pertinencia en esta situación, ya que las operaciones internas no quedan comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, con independencia de si el socio tiene

Síguenos en...



la condición de organismo de Derecho público en virtud del artículo 6 del Código del IVA o de sujeto pasivo ordinario del IVA en virtud del artículo 4 de dicho Código.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 En 2003, la Stad Gent (Ayuntamiento de Gante, Bélgica), el Openbaar centrum voor made appelijk welzijn Gent (Centro Público de Acción Social de Gante, Bélgica), la Stad Antwerpen (Ayuntamiento de Amberes, Bélgica) y el Openbaar centrum voor made appelijk welzijn Antwerpen (Centro Público de Acción Social de Amberes, Bélgica) (en lo sucesivo, conjuntamente, «miembros fundadores») constituyeron Digipolis, una persona jurídica de Derecho público, bajo la forma jurídica de asociación titular de una encomienda de gestión dotada de personalidad jurídica y facultades delegadas de gestión.

15 El artículo 2 de los estatutos de Digipolis establecía que esta estaba sujeta a lo dispuesto en el Decreto sobre Cooperación Intermunicipal.

16 Según el artículo 4 de los estatutos de Digipolis, el objeto social de esta asociación era la gestión, la explotación, el desarrollo y la promoción de la telemática y sus aplicaciones. Digipolis debía actuar siempre como instrumento estratégico para cada uno de sus socios. Para ello, debía ajustar su política, estrategia y funcionamiento a los de sus socios. En este contexto, debían fijarse como objetivo identificar las oportunidades de sinergia mutua, desarrollar proyectos conjuntos y organizar servicios telemáticos comunes de una manera más óptima, desde el punto de vista funcional y económico, que si hubieran organizado por separado estos servicios.

17 El artículo 7 de los estatutos de Digipolis establecía, en su redacción original, que los socios fundadores de Digipolis eran los Ayuntamientos de Gante y Amberes y sus Centros Públicos de Acción Social.

18 A raíz de una modificación del artículo 7 en 2010, las agencias externas autónomas de los miembros fundadores pudieron adherirse a la asociación, como hicieron la Autonoom Gemeentebedrijf Stedelijk Onderwijs Antwerpen (Administración Autónoma Municipal de Enseñanza del Ayuntamiento de Amberes, Bélgica), la Autonoom Gemeentebedrijf Kinderopvang Antwerpen (Administración Autónoma Municipal de Guarderías Infantiles del Ayuntamiento de Amberes, Bélgica), la Autonoom Gemeentebedrijf voor Stadsontwikkeling Antwerpen (Administración Autónoma Municipal para el Desarrollo Urbano del Ayuntamiento de Amberes, Bélgica), el Zorgbedrijf Antwerpen (Administración de Asistencia Sociosanitaria del Ayuntamiento de Amberes, Bélgica) y la Autonoom Gemeentebedrijf Stadsontwikkeling Gent (Administración Autónoma Municipal para el Desarrollo Urbano del Ayuntamiento de Gante, Bélgica) (en lo sucesivo, conjuntamente, «miembros adherentes»).

19 Digipolis prestaba servicios telemáticos y realizaba entregas conexas de material informático a sus miembros y a terceros.

20 A raíz de una inspección fiscal relativa a los años 2014 a 2016, el Estado belga/Servicio Público Federal Tributario consideró que las remuneraciones y las contribuciones facturadas a los miembros adherentes, es decir, a los miembros que no tenían la condición de organismos públicos comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 6 del Código del IVA, debían estar sujetas al IVA. Según el Estado belga/Servicio Público Federal Tributario, los miembros adherentes, en su condición de agencias externas autónomas, debían efectivamente considerarse sujetos pasivos en el sentido del artículo 4 del Código del IVA.

21 El 15 de diciembre de 2017 y el 9 de enero de 2018, se levantaron, respectivamente, un acta y un acta complementaria con importes corregidos, en las que el Estado belga/Servicio Público Federal Tributario reclamó a Digipolis el IVA impagado correspondiente a los años 2014 a 2016, más una multa e intereses.

22 Habida cuenta de la postura adoptada por la Administración del IVA en relación con los años 2014 a 2016, Digipolis pagó el IVA correspondiente a los años 2017 a 2020 por las remuneraciones facturadas a los miembros y ejerció el correspondiente derecho a deducción. Sin embargo, en las declaraciones de IVA de noviembre y diciembre de 2020, Digipolis solicitó la devolución del IVA pagado. El Estado belga/Servicio Público Federal Tributario denegó dicha solicitud mediante resolución de 24 de febrero de 2021.

23 Digipolis presentó recursos ante el rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (Tribunal de Primera Instancia de Amberes, División de Amberes, Bélgica) el 7 de octubre de 2020 (para los años 2014 a 2016) y el 19 de marzo de 2021 (para los años 2017 a 2020), solicitando, en esencia, obtener la devolución de las cantidades pagadas por esos años.

24 En 2020, Digipolis cedió sus actividades, por un lado, a Digipolis Antwerpen y, por otro, a District09. El 1 de enero de 2021, Digipolis se disolvió y entró en liquidación. La liquidación concluyó el 30 de junio de 2021.

Síguenos en...



25 Mediante sentencia de 7 de octubre de 2022, el rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (Tribunal de Primera Instancia de Amberes, Sección de Amberes) declaró que el crédito de IVA correspondiente a los años 2014 a 2016 carecía de fundamento y condenó al Estado belga/Servicio Público Federal Tributario a devolver los importes controvertidos, más los intereses de demora. Por lo que respecta a los años 2017 a 2020, declaró que las operaciones efectuadas por Digipolis en beneficio de sus miembros no estaban comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA.

26 El rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (Tribunal de Primera Instancia de Amberes, División de Amberes) señaló que no había resultado controvertido entre las partes en el litigio principal que Digipolis podía calificarse de asociación titular de una encomienda de gestión y que la teoría de la «emanación» se aplicaba a los miembros fundadores, que entraban en el ámbito de aplicación del artículo 6 del Código del IVA, de modo que dicha asociación actuaba en lugar de esas instituciones públicas. Declaró que el Estado belga/Servicio Público Federal Tributario reconocía así que los miembros fundadores habían renunciado a sus derechos de regulación y de gestión por lo que respecta a las prestaciones de servicios telemáticos y a las aplicaciones correspondientes. Asimismo, el rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (Tribunal de Primera Instancia de Amberes, División de Amberes) indicó que del artículo 10 del Decreto sobre Cooperación Intermunicipal se desprendía que, además de los municipios y las provincias, las entidades de cooperación como las autoridades autónomas municipales podían adherirse a una asociación titular de una encomienda de gestión. Sobre esta base, dicho órgano jurisdiccional consideró que, al adherirse a Digipolis, todos los miembros de dicha asociación habían renunciado deliberadamente a sus derechos de regulación y de gestión por lo que respecta a las prestaciones de servicios telemáticos y a las aplicaciones correspondientes. Por lo tanto, según dicho órgano jurisdiccional, Digipolis actuaba como una prolongación de sus miembros y las operaciones que efectuaba no estaban sujetas al impuesto, de modo que no procedía distinguir entre esos miembros en función de su sujeción o no al IVA.

27 El Estado belga/Servicio Público Federal Tributario interpuso recurso de apelación contra la sentencia de 7 de octubre de 2022 ante el hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes, Bélgica), que es el órgano jurisdiccional remitente.

28 Según el hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes), es pacífico entre las partes del litigio principal que la teoría de la «emanación» se aplica a los miembros fundadores. Así pues, habida cuenta de que estos renunciaron a sus derechos de regulación y de gestión en el ámbito de la prestación de servicios telemáticos, Digipolis actúa en lugar de los miembros fundadores y, por tanto, debe considerarse una prolongación de estos. El hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes) señala asimismo que es pacífico entre las partes del litigio principal que las cantidades pagadas por los miembros fundadores a Digipolis no constituyen, por ello, el precio de una prestación de servicios, sino una contribución financiera a los gastos de gestión, de modo que no están sujetas al IVA.

29 En cambio, es objeto de controversia entre las partes del litigio principal la cuestión de si los servicios prestados por Digipolis a los miembros adherentes deben considerarse prestaciones de servicios a sí misma, con la consecuencia de que no se devenga IVA alguno, o si procede, a este respecto, distinguir entre los miembros de Digipolis comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 6 del Código del IVA y los que son sujetos pasivos en el sentido del artículo 4 del Código del IVA, de modo que los servicios prestados a los miembros adherentes deben estar sujetos al IVA.

30 En tales circunstancias, el hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se infringen los artículos 2, 9 y 13 de la [Directiva del IVA], así como el principio de neutralidad, si tales disposiciones se interpretan en el sentido de que, al adherirse a una asociación titular de una encomienda de gestión, los socios que han cedido la gestión a esta no están obligados a pagar el IVA cuando recurren a sus servicios, ya que, en el marco de la cesión de la gestión, se considera que esta asociación actúa en lugar de sus miembros, de modo que los servicios prestados por ella a los socios se consideran servicios prestados a sí misma y, por tanto, no existe una participación en el tráfico económico o en operaciones imponibles?

2) A la luz de dichas disposiciones, ¿debe establecerse una distinción a este respecto entre los socios de la asociación titular de una encomienda de gestión en el sentido del artículo 13 de la [Directiva del IVA] y los socios en el sentido de los artículos 9 y 132 de dicha Directiva?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

31 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, 9 y 13 de la Directiva del IVA y el principio de neutralidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que una persona jurídica de Derecho público

constituida en forma de asociación titular de una encomienda de gestión, cuya actividad consiste en la prestación de servicios telemáticos y la entrega conexa de material informático a sus miembros, en el marco de una cesión de la gestión, se considere, habida cuenta de la práctica fiscal belga en virtud de la cual se entiende que esos servicios se los ha prestado a sí misma, que no es sujeto pasivo del IVA por lo que se refiere a los servicios que presta a sus miembros, y si, a este respecto, procede distinguir entre los miembros de esa asociación en función de su estatuto a efectos del IVA.

32 Por lo tanto, para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, es preciso analizar si una asociación como Digipolis debe ser considerada sujeto pasivo del IVA y si la aplicación de la práctica fiscal belga de que se trata puede tener consecuencias en esa calificación.

33 La Directiva del IVA establece un sistema común del IVA basado, en particular, en una definición uniforme de las operaciones sujetas a gravamen [véase, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo), C-604/19, EU:C:2021:132, apartado 49].

34 Por un lado, para comprobar si las actividades realizadas por una asociación titular de una encomienda de gestión como Digipolis para sus miembros están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA, será preciso examinar, en primer término, si esas actividades constituyen una entrega de bienes o una prestación de servicios realizadas a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de dicha Directiva, y, en segundo término, si se han realizado con carácter independiente en el marco de una actividad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, de modo que la citada asociación haya actuado como sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de marzo de 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, apartado 24). Por otro lado, deberá comprobarse, en su caso, si, como excepción a la regla general de sujeción prevista en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, el artículo 13, apartado 1, de la misma Directiva excluye a una asociación titular de una encomienda de gestión como Digipolis de la condición de sujeto pasivo respecto a las operaciones en cuestión; la aplicación de esta última disposición implica la comprobación previa del carácter económico de la actividad de que se trate [véase, en este sentido, la sentencia de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo), C-604/19, EU:C:2021:132, apartado 66].

Sobre la existencia de una entrega de bienes o de una prestación de servicios realizadas a título oneroso

35 Según reiterada jurisprudencia, para que tales operaciones se realicen «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva del IVA, debe existir una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios, por un lado, y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo, por otro. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios, por una parte, y su destinatario, por otra, una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien realiza esas operaciones constituye el contravalor efectivo de la entrega o del servicio prestado a dicho destinatario [sentencias de 30 de marzo de 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, apartado 25, y de 21 de diciembre de 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA — Miembro de un consejo de administración), C-288/22, EU:C:2023:1024, apartado 33]. Por otra parte, el criterio relativo a la existencia de una relación jurídica en cuyo marco se producen las operaciones en cuestión y su contrapartida debe interpretarse tomando en consideración todas las circunstancias de cada caso concreto, de modo que no se viole el principio de neutralidad fiscal, por lo que debe tener una acepción amplia (sentencia de 27 de abril de 2023, Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, apartado 31).

36 Para poder ser considerada como contraprestación efectiva por el servicio prestado, la remuneración debe guardar una proporción razonable con el servicio prestado y no debe retribuir tan solo parcialmente las prestaciones efectuadas o que se efectuarán de modo que rompa la relación directa entre las prestaciones y su contraprestación. Dicho esto, la circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de «operación a título oneroso». En efecto, tal circunstancia no afecta a la relación directa entre la prestación de servicios efectuada o que se efectuará y la contraprestación recibida o que se recibirá cuyo importe se determine a priori y siguiendo criterios claramente establecidos [véase la sentencia de 21 de diciembre de 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA — Miembro de un consejo de administración), C-288/22, EU:C:2023:1024, apartado 34 y jurisprudencia citada].

37 Se rompe la relación directa entre la prestación y la contrapartida cuando la retribución es meramente voluntaria y aleatoria, de modo que su cuantía es prácticamente imposible de determinar o cuando su importe es de difícil cuantificación e incierto habida cuenta de las circunstancias que concurren en su determinación [véase la sentencia de 21 de diciembre de 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA — Miembro de un consejo de administración), C-288/22, EU:C:2023:1024, apartado 36 y jurisprudencia citada].

38 En cambio, el hecho que una compensación no se fije en función de prestaciones individualizadas, sino a tanto alzado y anticipadamente sobre una base anual no afecta en sí al carácter directo de al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida [véase la sentencia de 21 de diciembre de 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA — Miembro de un consejo de administración), C-288/22, EU:C:2023:1024, apartado 38 y jurisprudencia citada].

39 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial y de las observaciones presentadas ante el Tribunal General se desprende que Digipolis recibía de sus miembros pagos a cambio de prestaciones de servicios telemáticos y de la entrega conexa de material informático, que le permitían cubrir sus costes. La relación jurídica que vinculaba a Digipolis con sus miembros se derivaba de sus estatutos, los cuales debían respetar a su vez el Decreto sobre Cooperación Intermunicipal.

40 Como se desprende de la jurisprudencia citada en los anteriores apartados 36 a 38, ni el hecho de que los pagos efectuados a una asociación titular de una encomienda de gestión como Digipolis solo sirvan para cubrir los gastos de funcionamiento de dicha asociación y no le permitan obtener beneficios ni la circunstancia de que las contribuciones de los miembros se hayan establecido por anticipado según diferentes criterios de reparto y a tanto alzado se oponen a que las operaciones realizadas por dicha asociación en beneficio de sus miembros se consideren realizadas a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva del IVA.

Sobre la sujeción al IVA de una asociación titular de una encomienda de gestión como Digipolis

41 La Directiva del IVA asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA. En efecto, los términos utilizados en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, en particular el término «quienes», dan al concepto de «sujeto pasivo» una definición muy amplia centrada en la independencia en el ejercicio de una actividad económica, en el sentido de que se debe considerar sujetos pasivos del IVA a todas las personas, físicas o jurídicas, tanto públicas como privadas, incluso a entidades carentes de personalidad jurídica, que se ajusten objetivamente a los criterios que figuran en dicha disposición, y en el sentido de que el concepto de «actividad económica» se define de manera amplia como comprensiva de todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Es la existencia de tal actividad ejercida de forma independiente lo que justifica la calificación de sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de abril de 2025, Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, apartados 18 y 28 y jurisprudencia citada).

Sobre la realización de una entrega de bienes o de una prestación de servicios en el marco de una actividad económica

42 El concepto de «actividades económicas» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA tiene un carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados (véanse las sentencias de 17 de diciembre de 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, apartado 34 y jurisprudencia citada, y de 4 de julio de 2024, Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija, C-87/23, EU:C:2024:570, apartado 42 y jurisprudencia citada).

43 De este modo, una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación, lo que implica que la remuneración en sí misma debe tener un carácter permanente [véanse las sentencias de 27 de abril de 2023, Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, apartado 42 y jurisprudencia citada, y de 21 de diciembre de 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA — Miembro de un consejo de administración), C-288/22, EU:C:2023:1024, apartado 42 y jurisprudencia citada].

— Sobre el criterio de permanencia

44 La cuestión de si una actividad se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo es una cuestión de hecho que debe apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso (véase la sentencia de 2 de junio de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, apartado 29 y jurisprudencia citada).

45 El hecho de que una actividad se ejerza durante un período de varios años, determinado de forma anticipada, no impide que se la considere de carácter permanente [véanse, en este sentido, las sentencias de 2 de junio de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, apartados 30, 33 y 37, y de 21 de diciembre de 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA — Miembro de un consejo de administración), C-288/22, EU:C:2023:1024, apartado 45 y jurisprudencia citada].

46 En el presente asunto, la constitución de Digipolis para un período de 18 años, de conformidad con sus estatutos y con el Decreto sobre Cooperación Intermunicipal, con objeto de ejercer actividades telemáticas por las que ha recibido pagos de sus miembros durante todo ese período, demuestra el carácter permanente del ejercicio de su actividad en el sentido de la jurisprudencia citada en el anterior apartado 43.

- Sobre el criterio relativo al ejercicio de la actividad «a cambio de una remuneración»

47 Al objeto de determinar si una prestación de servicios se realiza a cambio de una remuneración, de tal modo que deba considerarse que dicha actividad constituye una actividad económica, se analizarán todas las condiciones en que se lleve a cabo [sentencias de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 29, y de 21 de diciembre de 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA — Miembro de un consejo de administración), C-288/22, EU:C:2023:1024, apartado 43].

48 La comparación entre las condiciones en las que el interesado realiza la prestación de servicios en cuestión y las condiciones en las que se lleva a cabo habitualmente ese tipo de prestación de servicios, a saber, en este caso, por un prestador privado en el ámbito de la telemática, puede constituir, así pues, uno de los métodos que permitan verificar si la actividad de que se trata constituye «actividad económica» (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 30, y de 30 de marzo de 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, apartado 43).

49 En este contexto, puede ser pertinente tener en cuenta si, en el ejercicio de la actividad en cuestión, la persona cuya sujeción al IVA se examina participa en el mercado de que se trata (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 35).

50 Otros aspectos, entre los que sobresalen la importancia de la clientela y el importe de los ingresos, en particular si permite cubrir los gastos de funcionamiento del operador, pueden ser también tomados en cuenta durante dicho examen [sentencias de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 31, y de 21 de diciembre de 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA — Miembro de un consejo de administración), C-288/22, EU:C:2023:1024, apartado 44].

51 En el presente asunto, en primer término, del carácter objetivo del concepto de «actividad económica» se desprende que la actividad se define «por sí misma», con independencia de sus fines o de sus resultados (véase el anterior apartado 42). De ello se deduce que, tanto el hecho de que los servicios controvertidos en el litigio principal se prestaran en el marco de la cesión de gestión en materia de telemática de los miembros de Digipolis como que Digipolis debiera ejercer esa actividad en lugar de sus miembros, con el fin de que estos pudieran realizar economías de escala y que las actividades telemáticas se optimizaran desde el punto de vista personal y funcional, carecen de pertinencia.

52 En efecto, nada se opone a que las actividades en el ámbito de la telemática sean ejercidas por operadores privados en el mercado.

53 En segundo término, si bien las actividades de Digipolis en el ámbito de la telemática se dirijan principalmente a sus miembros y la condición de las personas que pueden ser miembros de una asociación titular de una encomienda de gestión está estrictamente limitada por el Decreto sobre Cooperación Intermunicipal, resulta que Digipolis prestaba sus servicios, con carácter ocasional, también a otros clientes. En efecto, el órgano jurisdiccional remitente precisó que Digipolis también prestaba servicios a terceros.

54 En tercer término, aunque las contribuciones económicas determinadas anualmente de forma anticipada y pagadas por los miembros de Digipolis a esta última no estaban destinadas a proporcionarle beneficios, sí que debían cubrir sus costes (véase el anterior apartado 39).

55 Por lo tanto, las contribuciones pagadas a Digipolis no pueden asimilarse a unas rentas de un importe que no representará más que una pequeña parte de los gastos soportados, impidiendo que la actividad en cuestión en el litigio principal se considere una actividad ejercida «a cambio de una remuneración» (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartados 37, 38, 50 y 51, y de 30 de marzo 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, apartado 46 y jurisprudencia citada).

56 En cuarto término, por lo que respecta a la circunstancia, invocada por las demandadas en el litigio principal, de que Digipolis no realizara una prospección activa del mercado para prestar sus servicios a terceros ni hiciera publicidad, se ha declarado que no cabe deducir de la jurisprudencia que el hecho de realizar gestiones activas de comercialización de inmuebles constituya un requisito necesario para que una actividad relativa a la gestión de un patrimonio inmobiliario pueda considerarse ejercida con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo y, por tanto, para poder calificar esa actividad de «económica» [véase la sentencia de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo), C-604/19, EU:C:2021:132, apartado 74 y jurisprudencia citada]. Tal jurisprudencia puede trasladarse, mutatis mutandis, al ámbito telemático.

57 Por consiguiente, si bien las condiciones en las que Digipolis ejercía su actividad consistente en la prestación de servicios telemáticos y la entrega conexa de material informático no son idénticas en todos los aspectos a las condiciones en las que un operador privado ejerce tal actividad, parece que se asemejan suficientemente para que dicha actividad se considere una actividad ejercida a cambio de una remuneración.

Sobre el ejercicio de una actividad económica con carácter independiente

58 Como ha recordado el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, el criterio de independencia, al igual que el concepto de «sujeto pasivo», debe ser objeto de una interpretación en sentido amplio.

59 Se pueden aplicar a las entidades públicas y a las personas privadas los mismos criterios de apreciación de la condición de independencia en el ejercicio de las actividades económicas, prevista en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA (sentencia de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, apartado 35).

60 Para determinar si una asociación titular de una encomienda de gestión como Digipolis ejerce actividades económicas con carácter independiente, es preciso comprobar si, en el ejercicio de sus actividades, se encuentra en una posición de subordinación con respecto a sus miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, apartado 33).

61 En ese sentido, para apreciar la existencia de un vínculo de subordinación, se ha de comprobar si la persona de que se trata ejerce sus actividades en su nombre, por su propia cuenta y bajo su plena responsabilidad y si soporta el riesgo económico ligado al desarrollo de esas actividades [sentencias de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, apartado 34, y de 21 de diciembre de 2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (IVA — Miembro de un consejo de administración), C-288/22, EU:C:2023:1024, apartado 52].

62 Para declarar la independencia de las actividades ejercidas por operadores que no estaban integrados en la Administración pública, la jurisprudencia ha tenido en cuenta la falta de toda relación de subordinación jerárquica a la autoridad pública de dichos operadores, y el hecho de que actuaban por su propia cuenta y bajo su plena responsabilidad, que organizaban libremente la forma de ejecución de su trabajo y que percibían ellos mismos las retribuciones que constituían sus ingresos (véase la sentencia de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, apartado 34 y jurisprudencia citada). También se desprende de la jurisprudencia que la convergencia de intereses económicos entre una agrupación y las personas que la componen no es suficiente para constatar que dicha agrupación no realiza sus actividades «con carácter independiente» (sentencia de 17 de diciembre de 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, apartado 32).

63 De la jurisprudencia se desprende también que el hecho de que la persona en cuestión no actúe en su propio nombre y por su propia cuenta (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, apartados 74 a 77), o que no asuma la responsabilidad y el riesgo económico de la operación de que se trata [sentencias de 18 de octubre de 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, apartados 23 a 26, y de 13 de junio de 2019, IO (IVA — Actividad como miembro de un consejo de vigilancia), C-420/18, EU:C:2019:490, apartados 42 y 43] permite descartar que esta operación se haya realizado con carácter independiente.

64 Ciertamente, según reiterada jurisprudencia, habida cuenta del objetivo de la Directiva del IVA de determinar de manera uniforme y con arreglo a las normas de la Unión la base imponible del IVA, la condición de sujeto pasivo debe recibir una interpretación uniforme en todos los Estados miembros y debe apreciarse exclusivamente sobre la base de los criterios enunciados en el artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva (véase la sentencia de 3 de abril de 2025, Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, apartado 31 y jurisprudencia citada).

65 No obstante, la consideración de las disposiciones de Derecho nacional puede ser útil para determinar si, en circunstancias como las del litigio principal, se cumplen los criterios para considerar que una actividad económica ha sido realizada con carácter independiente (sentencia de 3 de abril de 2025, Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, apartado 32). Si bien corresponde en último término al órgano jurisdiccional nacional, que es el único competente para apreciar los hechos e interpretar el Derecho nacional, determinar si la actividad en cuestión se ha realizado con carácter independiente, el Tribunal General, que debe proporcionar respuestas útiles al órgano jurisdiccional remitente, es competente para dar indicaciones, basadas en los autos del asunto principal y en las observaciones que le hayan sido presentadas, que permitan al órgano jurisdiccional remitente pronunciarse en el litigio concreto del que conoce (véanse, en este sentido, las

sentencias de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 32, y de 3 de abril 2025, Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, apartado 33).

66 En el presente asunto, aunque Digipolis ejercía sus actividades en virtud de una cesión de competencias acordada por sus miembros, que poseían la totalidad de su capital social, y sus órganos de dirección estaban compuestos por representantes de sus miembros, lo cual limitaba de hecho su autonomía, era una persona jurídica de Derecho público independiente de sus miembros, con sus propios estatutos, sede social, órganos, capital, patrimonio, presupuesto y sus propios empleados. Así, de estas circunstancias parece desprenderse que no se trataba de una estructura interna de sus miembros ni estaba integrada en ellos, sino que disponía de suficiente libertad organizativa en cuanto a los medios humanos y materiales en el ejercicio de sus actividades.

67 Además, fue Digipolis, y no sus miembros, quien participó en el procedimiento ante la Administración tributaria y quien acudió a la vía judicial para defender sus derechos (véanse los anteriores apartados 20 a 24).

68 En consecuencia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar que Digipolis actuaba en su nombre y por su propia cuenta, tal y como parece desprenderse de los elementos mencionados en los anteriores apartados 66 y 67.

69 Por añadidura, habida cuenta de su personalidad jurídica, su patrimonio y su capital social, parece que Digipolis realizaba sus actividades bajo su propia responsabilidad y que asumía el riesgo económico vinculado al ejercicio de esas actividades, extremo que, no obstante, incumbe verificar también al órgano jurisdiccional remitente.

70 A la vista de lo anterior, parece que Digipolis ejercía sus actividades de forma independiente, de modo que cumplía los requisitos para ser calificada de sujeto pasivo.

Sobre la falta de sujeción al impuesto derivada de la realización de operaciones por un organismo de Derecho público en su condición de autoridad pública

71 A tenor del artículo 13, apartado 1, párrafos primero y segundo, de la Directiva del IVA, los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, a menos que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

72 Como excepción a la regla general de la sujeción al IVA de toda actividad de naturaleza económica, procede interpretar dicha disposición de forma estricta [sentencia de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo), C-604/19, EU:C:2021:132, apartado 77].

73 Del propio tenor del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA se desprende que, para que pueda aplicarse la regla de no sujeción, deben reunirse acumulativamente dos requisitos, a saber, que las actividades de que se trate sean ejercidas por un organismo de Derecho público y que este actúe como autoridad pública [sentencia de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo), C-604/19, EU:C:2021:132, apartado 78].

74 En primer lugar, por lo que respecta al primero de los requisitos mencionados en el anterior apartado 73, del artículo 10 del Decreto sobre Cooperación Intermunicipal resulta que dos o más municipios pueden crear una entidad de cooperación dotada de personalidad jurídica para cumplir objetivos pertenecientes a ámbitos conexos. Además, de la petición de decisión prejudicial y del extracto de la inscripción de Digipolis en el Belgisch Staatsblad se desprende que Digipolis era una persona jurídica de Derecho público bajo la forma de asociación titular de una encomienda de gestión. Así pues, un organismo como Digipolis parece responder a la definición de organismo de Derecho público, en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, extremo que corresponderá verificar al órgano jurisdiccional remitente.

75 Por otra parte, ya se ha declarado que una asociación titular de una encomienda de gestión de Derecho belga, como Digipolis, parece responder a la definición de organismo de Derecho público en el sentido del artículo 13, apartado 1, de la Directiva del IVA (sentencia de 27 de abril de 2023, Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, apartados 18 y 50).

76 No obstante, es preciso asegurarse de que se cumple el segundo requisito establecido en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA. En efecto, solo están exoneradas del IVA las actividades realizadas por un organismo de Derecho público que actúe en calidad de autoridad pública.

77 Por lo que respecta al segundo requisito mencionado en el anterior apartado 76, son las modalidades de ejercicio de las actividades de que se trata las que permiten determinar el alcance de la no sujeción al

impuesto de los organismos de Derecho público. Así pues, las actividades llevadas a cabo en su condición de autoridades públicas, en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, son las que realizan los organismos de Derecho público en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados [véase la sentencia de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo), C-604/19, EU:C:2021:132, apartado 78 y jurisprudencia citada].

78 También se ha declarado que el objeto o el fin de la actividad en cuestión es irrelevante a este respecto y que el hecho de que el desarrollo de esta implique el ejercicio de prerrogativas de poder público permite acreditar que esa actividad está sujeta a un régimen de Derecho público [véase la sentencia de 25 de febrero de 2021, Gmina Wrocław (Transformación del derecho de usufructo), C-604/19, EU:C:2021:132, apartado 79 y jurisprudencia citada].

79 Pues bien, en el presente asunto, no consta en autos ningún dato que sugiera que, en el marco de la actividad en cuestión con respecto a sus miembros, Digipolis haya ejercido prerrogativas de poder público. Por el contrario, Digipolis parece haber desarrollado sus actividades en las mismas condiciones que los operadores económicos privados, extremo que corresponderá verificar al órgano jurisdiccional remitente.

80 En segundo lugar, dado que los servicios telemáticos pueden ser prestados por operadores privados, la no sujeción de las asociaciones titulares de una encomienda de gestión, como la del litigio principal, que prestan tales servicios podría llevar a distorsiones significativas de la competencia, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. Por lo tanto, estas asociaciones deberían considerarse sujetos pasivos con arreglo al artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA.

81 En tercer lugar, como sostiene acertadamente el Abogado General en el punto 68 de sus conclusiones, de conformidad con el artículo 13, apartado 1, párrafo tercero, de la Directiva del IVA, los organismos de Derecho público se consideran sujetos pasivos cuando realizan alguna de las actividades que figuran en el anexo I de la citada Directiva, si el volumen de estas actividades no es insignificante. Estas comprenden los servicios de telecomunicaciones. Ahora bien, es comúnmente aceptado que la telemática combina los medios de la informática con los de las telecomunicaciones. En sus observaciones presentadas al Tribunal General, los sucesores de Digipolis afirman igualmente que el concepto de «telemática» designa actividades de telecomunicación y de informática. En el presente asunto, dado que estos servicios se prestaron durante un período prolongado a los miembros de Digipolis o a terceros y que constituirían la actividad principal de Digipolis, no pueden considerarse insignificantes.

82 Por lo tanto, el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA no parece poder aplicarse a las actividades realizadas por Digipolis para sus miembros.

83 Por otra parte, procede señalar que la cuestión prejudicial menciona el artículo 13 de la Directiva del IVA en su conjunto, que incluye también un apartado 2, según el cual los Estados miembros podrán considerar como actividades de las autoridades públicas las actividades de los organismos de Derecho público que estén exentas en virtud de determinadas disposiciones de se enumeran de la citada Directiva. No obstante, del apartado 1, párrafos segundo y tercero, de ese mismo artículo puede deducirse que una asociación titular de una encomienda de gestión como Digipolis debe calificarse de sujeto pasivo, con independencia de que sus actividades puedan calificarse de actividades de las autoridades públicas, en el sentido del apartado 1, párrafo primero, de dicho artículo 13 (véanse los anteriores apartados 80 y 81).

Sobre la eventual incidencia del estatuto de los miembros de la asociación titular de una encomienda de gestión como Digipolis en relación con el IVA

84 En primer término, tal y como sostiene acertadamente Digipolis, de conformidad con el artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA, solo están sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el territorio de un Estado miembro «por» un sujeto pasivo que actúe como tal. La condición y la actividad de quien efectúa las operaciones de que se trata, y no las de los destinatarios de sus entregas o servicios, son determinantes para apreciar si dichas operaciones están sujetas al IVA, como ha señalado el Abogado General en los puntos 75 y 76 de sus conclusiones.

85 En segundo término, de la jurisprudencia citada en el anterior apartado 77 se desprende que las modalidades de ejercicio de las actividades de que se trata permiten determinar el alcance de la no sujeción al impuesto de los organismos de Derecho público.

86 Por lo tanto, en el presente asunto, procede apreciar si Digipolis cumple el segundo requisito previsto en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA en relación con los servicios telemáticos y de las entregas conexas de material informático.

87 Pues bien, por un lado, tal y como se ha indicado en el anterior apartado 79 y sin perjuicio de la apreciación que deba realizar el órgano jurisdiccional remitente, nada permite sugerir que las actividades

de un organismo de Derecho público consistentes en prestar servicios telemáticos y entregar material informático impliquen el ejercicio de prerrogativas de poder público. Por otro lado, no solo la no sujeción de Digipolis al IVA puede dar lugar a distorsiones de la competencia de cierta magnitud, sino que, en sí mismas, estas actividades parecen excluir la no sujeción al impuesto del organismo de Derecho público que las ejerce (véanse los anteriores apartados 80 y 81).

Sobre la interpretación del principio de neutralidad del IVA

88 El principio de neutralidad fiscal es la concreción por el legislador de la Unión, en materia de IVA, del principio general de igualdad de trato. Se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la recaudación del IVA (sentencia de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, apartado 88).

89 Habida cuenta del análisis que acaba de exponerse, no es necesario responder a la cuestión de la sujeción al IVA de Digipolis desde el punto de vista del principio de neutralidad del IVA.

Sobre las posibles consecuencias de la teoría de la «emanación» en relación con la sujeción al impuesto de una asociación titular de una encomienda de gestión como Digipolis

90 Como ha señalado, en esencia, el Abogado General en los puntos 57 a 61 de sus conclusiones, la teoría de la «emanación» en Derecho belga, en la medida en que establece una ficción jurídica en virtud de la cual una prestación de servicios de una asociación titular de una encomienda de gestión en beneficio de sus miembros se considera una prestación de servicios a sí misma realizada por estos últimos y, por tanto, no está sujeta al IVA, tiene como consecuencia crear una situación de no sujeción que no está prevista por la Directiva del IVA, concretamente sus artículos 11 y 13.

91 A este respecto, al desprenderse de los autos que presta servicios a título oneroso y ejerce una actividad económica con carácter independiente, extremo que debe verificar el órgano jurisdiccional remitente, debe considerarse a Digipolis en principio como sujeto pasivo del IVA en el sentido de la Directiva del IVA. La aplicación de la teoría de la «emanación» no pone en entredicho tal condición derivada de la Directiva del IVA ni tiene por efecto excluir los referidos servicios de tributación.

92 Por cuanto antecede, procede responder a las cuestiones prejudiciales que los artículos 2, 9 y 13 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que:

– una persona jurídica de Derecho público constituida en forma de asociación titular de una encomienda de gestión, cuya actividad consiste en prestar servicios telemáticos y efectuar entregas conexas de material informático a sus miembros, en el marco de una cesión de gestión, debe ser considerada sujeto pasivo del IVA sin que proceda, a este respecto, distinguir entre sus miembros en función de su estatuto a efectos del IVA, siempre que esas prestaciones de servicios se realicen a título oneroso y la citada asociación ejerza con carácter independiente una actividad económica;

– una práctica fiscal nacional que conduce a analizar dichas prestaciones de servicios como prestaciones de servicios realizadas para sí misma por los miembros de la asociación titular de una encomienda de gestión no permite cuestionar la sujeción de esta asociación al IVA.

Costas

93 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 Prejudicial)

declara:

Los artículos 2, 9 y 13 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,

deben interpretarse en el sentido de que

– una persona jurídica de Derecho público constituida en forma de asociación titular de una encomienda de gestión, cuya actividad consiste en prestar servicios telemáticos y efectuar entregas conexas de material informático a sus miembros, en el marco de una cesión de gestión, debe ser considerada sujeto pasivo del

impuesto sobre el valor añadido (IVA) sin que proceda, a este respecto, distinguir entre sus miembros en función de su estatuto a efectos del IVA, siempre que esas prestaciones de servicios se realicen a título oneroso y la citada asociación ejerza con carácter independiente una actividad económica;

– una práctica fiscal nacional que conduce a analizar dichas prestaciones de servicios como prestaciones de servicios realizadas para sí misma por los miembros de la asociación titular de una encomienda de gestión no permite cuestionar la sujeción de esta asociación al IVA.

Papasavvas

Póltorak

Sampol Pucurull

Steinfatt

Valasidis

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 25 de febrero 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...

