CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. ELEANOR SHARPSTON
presentadas el 9 de octubre de 2008 [1]

1. Ciertas actividades de interés general, incluidas las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con ellas, están exentas de IVA. Y, cuando personas que ejerzan una actividad exenta formen agrupaciones para prestar a sus miembros servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, dichas prestaciones de servicios también están exentas, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el «reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común» y que no haya posibilidad de provocar distorsiones de la competencia.

2. En esta petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad neerlandés (Tribunal Supremo) la cuestión es, en sustancia, si esta última exención se extiende a servicios prestados a uno o varios miembros individualmente o si el Derecho comunitario en materia de IVA tiene que regirse a este respecto con arreglo al lema de los mosqueteros: «Todos para uno y uno para todos».

1 — Lengua original: inglés.

Marco jurídico

3. El litigio que se sustancia ante el órgano jurisdiccional nacional se refiere a servicios prestados entre 1994 y 1998, de manera que la normativa comunitaria aplicable es la Sexta Directiva sobre el IVA. [2]

4. El artículo 13, parte A, de esa Directiva se titula «Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general». El apartado 1 establece, por lo que aquí respecta:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a

2 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; modificada en numerosas ocasiones; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Ha sido sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), con el objetivo de presentar las disposiciones aplicables de forma clara y racional en una estructura y redacción refundidas sin, en principio, inducir a cambios de fondo en la legislación vigente (véase el tercer considerando de su exposición de motivos).

continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[…]

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 estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos;

[…]

f) las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad [léase, calidad] de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;

[…].» [3]

Hechos, procedimientos y cuestiones prejudiciales

5. Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (en lo sucesivo, «Stichting») es una fundación cuyos miembros son varios organismos de asistencia médica y sanitaria y, en algunos casos, miembros individuales de dichos organismos, como establecimientos hospitalarios. Las prestaciones de servicios de los miembros de la Stichting están exentas de IVA. El objetivo general de la Stichting es promover la calidad de la atención sanitaria. Con tal fin, presta varios servicios a sus miembros. La mayoría de dichos servicios (relacionados en concreto con la definición y garantía de estándares profesionales para personal médico y de enfermería) se prestan a establecimientos hospitalarios, y los gastos se reparten entre

3 — Las mismas disposiciones se encuentran actualmente, sin ninguna modificación material, en los artículos 131 y 132, apartado 1, letras b) y f), de la Directiva 2006/112.

ellos en función del número de camas. Dichos servicios (que son al final sufragados mediante financiación pública) son eximidos por Hacienda con arreglo a las normas nacionales de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva.

6. La Stichting también presta otros servicios a miembros individuales con carácter ocasional. Un ejemplo concreto sería proporcionar un miembro del personal para que presida un grupo encargado de desarrollar un proyecto de asistencia sanitaria adecuada para uno de los organismos afiliados, o encargar a miembros del personal que participen en un coloquio sobre medicamentos antivirales y fallos cardíacos organizado por otro organismo afiliado. Estos servicios se facturan individualmente al organismo miembro de que se trate. Según la petición de decisión prejudicial, no se discute que esos servicios sean directamente necesarios para el ejercicio de las actividades exentas de los miembros y que no haya lugar a una distorsión de competencia. Las autoridades fiscales consideran, sin embargo, que no se cumple el criterio del «reembolso de la parte que les incumba en los gastos hechos en común».

7. El asunto está ahora pendiente ante el Hoge Raad, que formula una petición de decisión prejudicial sobre la cuestión:

«¿Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), [de la Sexta Directiva] en el sentido de que también comprende los servicios que las agrupaciones a las que se refiere ese artículo presten a sus miembros, y que sean directamente necesarios para el ejercicio de las actividades exentas de tales miembros o las actividades para las cuales éstos no tengan la calidad de sujeto pasivo, y por los cuales no se pida una remuneración superior a los gastos en que se haya incurrido con respecto a estos servicios, en el supuesto de que éstos se presten a favor de sólo uno o varios de los miembros?»

8. La Stichting, el Gobierno de los Países Bajos y la Comisión han formulado observaciones escritas y orales.

Apreciación

Distorsión de la competencia

9. El Gobierno neerlandés discute la afirmación del tribunal remitente según la cual los servicios controvertidos no provocan ninguna distorsión de la competencia. Señala en especial que las normas nacionales de aplicación que definen el alcance de la exención en

Derecho neerlandés excluyen expresamente la contratación de personal, precisamente sobre la base de que es un servicio susceptible de provocar distorsiones graves de la competencia.

10. La cuestión de si hay una distorsión real o probable de la competencia debe ser, por supuesto, resuelta por el órgano jurisdiccional nacional competente, al igual que la interpretación y la aplicación de las normas nacionales de desarrollo pertinentes. En cuanto a la probabilidad de distorsión, cabe simplemente apuntar que la exención debe rechazarse en el caso de que pueda por sí misma, inmediatamente o en el futuro, provocar distorsiones de la competencia. [4]

11. Querría, no obstante, subrayar otro aspecto. La cuestión del tribunal nacional se refiere a servicios «por los cuales no se pida una remuneración superior a los gastos en que se haya incurrido». Esta expresión podría cubrir servicios por los que se pida una remuneración inferior al precio de coste, lo que difiere del reembolso exacto especificado en la Sexta Directiva. [5] Dicho claramente, cualquier prestación de servicios a un precio inferior al de coste tendrá implicaciones desde el punto de vista de la competencia para las empresas comerciales. Estas implicaciones deberán ser tenidas en cuenta por el tribunal nacional competente en su apreciación de los hechos.

Interpretación estricta

12. Como han señalado el Gobierno neerlandés y la Comisión, es jurisprudencia constante del Tribunal de Justicia que, en tanto que excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva deben interpretarse estrictamente. [6]

4 — Véase la sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen (C-8/01, Rec. p. I-13711), apartados 58 a 65.

5 — Constato que todas las versiones lingüísticas en las que se adoptó la Sexta Directiva en 1977 incluyen el término «exacto» en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), excepto la neerlandesa, que se refiere simplemente al «mero reembolso» («enkel terugbetaling») en lugar de expresar «se limiten a exigir […] el reembolso exacto». El artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), ha sido desarrollado en Derecho neerlandés por el artículo 11, apartado 1, letra u), de la Wet op de Omzetbelasting (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), que también se refiere al «mero reembolso» («enkel terugbetaling»).

6 — Véanse, por lo que respecta especialmente al artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), las sentencias de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartado 13, y Taksatorringen, citada en la nota 4, apartado 61.

13. No obstante, según ha precisado el Tribunal de Justicia, esa jurisprudencia no tiene como objetivo imponer una interpretación que haga casi inaplicables en la práctica las exenciones mencionadas. [7]

La cuestión planteada

15. La Stichting y la Comisión proponen que se responda a la cuestión planteada por el Hoge Raad en el sentido de que, siempre que se cumplan los demás requisitos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), dicha disposición comprende los servicios prestados por las agrupaciones incluidas en su ámbito de aplicación, aunque dichos servicios se presten únicamente a uno o a varios miembros.

14. Por tanto, sugeriría que el carácter estricto de la interpretación —una interpretación estricta no debe ser confundida con una interpretación restringida— [8] puede atenuarse en función de la naturaleza de la exención de que se trate. En interés del conjunto de la sociedad, los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria están exentos con el fin de reducir su coste para los pacientes. El fundamento de dicha exención abarca los servicios de apoyo necesarios que, por razones de economía de escala, se delegan a entidades de gestión compartida. [9] ¿Si «hospitalización y asistencia sanitaria» están sujetas a una interpretación estricta, es apropiado someter los servicios de apoyo necesarios a un grado adicional de interpretación estricta, apretando aún más el nudo? [10]

16. El Gobierno neerlandés considera que la disposición no puede comprender los servicios prestados y facturados individualmente a sus miembros. En la vista precisó su posición argumentando que la distinción fundamental se da entre servicios de interés colectivo, que entran en su ámbito de aplicación, y servicios que se prestan en el interés particular de un miembro, que no entran.

17. Estoy esencialmente de acuerdo con la Stichting y la Comisión. Si se cumplen todas las demás condiciones del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f) —si los servicios son directamente necesarios para el ejercicio de una actividad exenta o no sujeta al impuesto, si hay reembolso exacto de los gastos en que se ha incurrido y si no hay posibilidad de

7 — Taksatorringen, apartado 62.

8 — Véanse las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas el 13 de diciembre de 2001 en el asunto que recayó la sentencia de 21 de marzo de 2002, Zoological Society (C-267/00, Rec. p. I-3353), puntos 17 a 19.

9 — Véanse las conclusiones del Abogado General Mischo en el asunto Taksatorringen, citado en la nota 4, puntos 9 y 117 a 124, especialmente puntos 117 a 119.

10 — Véase también la sentencia de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia (C-76/99, Rec. p. I-247), apartado 23 y las conclusiones del Abogado General Fennelly en ese asunto, puntos 20 a 23, junto a la jurisprudencia allí citada.

provocar distorsiones de la competencia— me parece que una interpretación demasiado literal de los términos «parte que les incumba» y «hechos en común» supondría una restricción injustificada y artificial del alcance de la exención.

18. Está claro que cuando una clase única de servicio se presta a todos los miembros de la agrupación durante cada período fiscal, se puede imputar a cada uno la «parte que le incumba en los gastos hechos en común» en el sentido más pleno de la expresión. La realidad de dichas agrupaciones puede, sin embargo, ser más compleja. La agrupación puede perfectamente prestar un abanico de servicios diferentes, algunos solicitados por todos los miembros y otros sólo por unos cuantos. Las necesidades de los miembros pueden variar de un período fiscal al siguiente, de manera que, en un período determinado, ciertos servicios se presten a todos los miembros, otros a algunos miembros e incluso otros quizá únicamente a un solo miembro. Aun así, el coste de prestar todos esos servicios es, en un sentido muy real, gasto común, en el que ha incurrido la agrupación establecida por todos los miembros con tal fin, y los métodos de cálculo de los gastos son bastante aptos para identificar la parte precisa de dicho gasto imputable a cada uno de los servicios prestados a título individual.

19. En sus observaciones escritas, el Gobierno neerlandés alegó que el objetivo de la exención es evitar atribuir una carga de IVA a servicios prestados por una agrupación a sus miembros cuando los mismos servicios no hubieran soportado tal carga si hubieran sido prestados internamente por cada miembro. [11] Dichos servicios se asimilan por ello a transacciones internas. Cuando un servicio se presta a un solo miembro, el Gobierno neerlandés argumenta que puede compararse a una transacción en condiciones de mercado entre el prestador y el destinatario y que no debería beneficiarse de ese trato.

20. El argumento no me convence. Que un servicio concreto se preste por una agrupación a uno, a varios o a todos sus miembros no cambia la relación entre prestador y destinatario, ni la naturaleza del acuerdo por el cual los recursos se comparten para alcanzar economías de escala.

21. En la vista, el Gobierno neerlandés recalcó la necesidad de que los servicios, para poder acogerse a la exención, sean de interés colectivo para todos los miembros de la agrupación, y no de interés individual para miembros concretos. Ilustró la distinción refiriéndose a un Consejo escolar de reclamaciones que presta a todas las escuelas de los Países Bajos asistencia en la resolución de

11 — Véanse las conclusiones del Abogado General Mischo en el asunto Taksatorringen, puntos 118 y 119.

reclamaciones. Ese servicio se presta en el interés colectivo de todas las escuelas, aunque algunas escuelas no lo soliciten en un período determinado, o incluso en absoluto, y debería por ello quedar exento en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f). Por el contrario, si una escuela solicitara asistencia jurídica, digamos en cuestiones de IVA, de los abogados del Consejo, entonces se trataría de un servicio de interés individual para la escuela, y no debería quedar exento.

22. Mientras que tendería a estar de acuerdo con el resultado al que llega el Gobierno neerlandés cuando analiza su ejemplo, no comparto el método que utiliza. En las circunstancias descritas, la consulta en materia de IVA no podría acogerse a la exención porque no es un servicio directamente necesario para permitirle a la escuela ejercer su actividad de enseñanza exenta del impuesto y, probablemente también, porque no es uno de los servicios para los que fue establecido el Consejo. Por otro lado, un servicio que sí entrara en los objetivos del Consejo y que fuera necesario para el ejercicio de la actividad de enseñanza exenta del impuesto debería poder acogerse a la exención independientemente del número efectivo de escuelas beneficiarias.

23. Me parece incluso que la distinción entre interés colectivo e individual no tiene gran relevancia como criterio independiente. A menos que los miembros estén obligados a beneficiarse de cada servicio ofrecido por la agrupación, elegirán aprovechar aquellos servicios que sean de interés individual para ellos. Y la accesibilidad de dichos servicios para todos los miembros será necesariamente de interés colectivo —a condición, como siempre, que las prestaciones de servicios se «[realicen] por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan [la calidad] de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad».

24. Como el Hoge Raad plantea su cuestión asumiendo explícitamente que lo único que se discute es si se cumple el criterio del «reembolso de la parte que les incumba en los gastos hechos en común», respondería afirmativamente a esa cuestión.

Conclusión

25. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Hoge Raad:

«El artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible, comprende servicios prestados a sus miembros por agrupaciones incluidas en su ámbito de aplicación, aunque dichos servicios se presten únicamente a uno o a varios miembros, siempre que se cumplan los demás requisitos que se establecen en la disposición.»