Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 1 de marzo de 2017 [1]

Asunto C-326/15

«DNB Banka» AS

[Petición de decisión prejudicial del Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo Regional, Letonia)]

«Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido — Artículo 132, apartado 1, letra f) de la Directiva 2006/112/CE — Exención del impuesto para las prestaciones de servicios de agrupaciones autónomas a favor de sus miembros — Efecto directo de una Directiva — Definición de "agrupación autónoma de personas"»

I. Introducción

1. En la petición de decisión prejudicial procedente de Letonia, el Tribunal de Justicia ha de analizar el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [2] (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). Dicha disposición es una de las exenciones del IVA previstas en el Derecho de la Unión respecto de las que aún no han sido totalmente dilucidadas todas las dudas. En las décadas pasadas, el Tribunal de Justicia tan sólo ha conocido tres veces de asuntos relacionados con ella y con sus numerosos requisitos. [3] Sin embargo, actualmente hay pendientes ante el Tribunal de Justicia [4] cuatro asuntos que versan sobre diferentes aspectos de esta exención.

2. Considero que el presente procedimiento es de singular importancia, sobre todo, en relación con el ámbito de aplicación personal de esta exención. En el asunto similar Aviva, [5] por el contrario, ha de decidirse, ante todo, hasta dónde alcanzan los ámbitos de aplicación material (aplicación, entre otros, a seguros) y espacial (aplicación a las denominadas agrupaciones transfronterizas) del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA y cómo ha de determinarse la ausencia de distorsiones de la competencia.

3. El contexto de la exención está constituido por la decisión del legislador de la Unión de no conceder, en principio, el derecho a deducción a las empresas que realicen prestaciones exentas, como por ejemplo los médicos y los centros educativos. En consecuencia, pese a que no se gravan las prestaciones realizadas por dichas empresas, las prestaciones que reciben siguen estando gravadas con

1 Lengua original: alemán.

2 DO 2006, L 347, p. 1.

3 Sentencias de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246); de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), y de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 Además del presente procedimiento, se trata de los asuntos C-274/15 (Comisión/Luxemburgo), C-605/15 (Aviva) y C-616/15 (Comisión/Alemania).

5 Asunto C-605/15.

el IVA, lo que, en definitiva, da lugar a una exención meramente parcial de las prestaciones a favor de los consumidores finales, pues por lo general el IVA no deducible se tiene en cuenta en el cálculo de los precios, de manera que el destinatario de las prestaciones debe soportar dicho impuesto, si no directamente, sí de forma indirecta.

4. La imposibilidad de deducir el impuesto soportado por dichas empresas tiene como consecuencia que la adquisición de elementos (sujetos a IVA) de una prestación que ellas mismas también podrían realizar puede llevar a un incremento de los precios por el importe del IVA no deducible. Por ejemplo, la incorporación de un detective privado a la plantilla de una compañía de seguros genera costes equivalentes al importe de los costes de personal; la contratación de un detective externo genera costes equivalentes al importe de sus costes de personal más el IVA devengado. Por lo tanto, en general existe un interés económico en realizar dichas prestaciones de manera interna y no adquirirlas de otras empresas con la consiguiente carga fiscal. En consecuencia, en el actual sistema del impuesto sobre el valor añadido, la creación de una exención sin posibilidad de deducción significa que la empresa que realiza prestaciones exentas es tratada como un consumidor final, el cual tampoco adeuda ningún IVA, pero de igual manera no puede deducir el impuesto soportado, aunque él mismo realice prestaciones de servicios a título oneroso o venda bienes.

5. No obstante, las empresas que realizan prestaciones exentas también pueden encontrarse en situaciones en las que desde el punto de vista económico resulte conveniente o incluso necesario por razones de competencia realizar elementos concretos de la prestación no por sí solas, sino conjuntamente con otras empresas que también realicen prestaciones exentas. De este modo, puede ser útil que, por ejemplo, varios organismos de la seguridad social compartan los costes de un centro de tratamiento de datos. En tales supuestos de hecho, el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA también exime del IVA, en determinadas circunstancias, las prestaciones realizadas por una agrupación a favor de sus miembros. De esta manera, la exclusión de la deducción no tiene efectos sobre los precios, lo que permite que la exención beneficie en toda su amplitud al consumidor final. En este supuesto, el alcance será independiente de si la prestación ha sido realizada en su totalidad por una sola empresa exenta o bien por ésta junto con otras empresas igualmente exentas.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

6. En la Unión se recauda un impuesto sobre el valor añadido con arreglo a la Directiva del IVA. En virtud del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, están sujetas al impuesto, entre otras, «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

7. No obstante, con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, los Estados miembros eximirán del IVA las siguientes operaciones:

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

distorsiones de la competencia».[6]

B. Derecho nacional

8. En el período al que se refiere el litigio principal, el Derecho letón no contenía ninguna norma de transposición del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

III. Litigio principal

9. El litigio principal se refiere al impuesto sobre el valor añadido adeudado por la entidad de crédito letona DNB Banka AS en relación con los ejercicios 2009 y 2010.

10. DNB Banka pertenece al grupo DNB. Según parece, en los citados ejercicios DNB Banka prestó servicios financieros exentos y recibió diversas prestaciones de servicios de otras sociedades del grupo por las que DNB Banka, conforme a las apreciaciones del órgano jurisdiccional remitente, adeuda el impuesto en calidad de destinataria de las prestaciones, y por las cuales se discute si DNB Banka está exenta del impuesto en virtud del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA. Se trata, en particular, de:

servicios financieros de la sociedad matriz DNB Nord AS, domiciliada en Dinamarca;

servicios informáticos de la sociedad hermana danesa DNB Nord IT AS;

la cesión de licencias de software, con transferencia de costes, adquiridas de un tercero por la sociedad matriz última, DNB Bank ASA, domiciliada en Noruega.

11. Como contraprestación, las sociedades danesas del grupo DNB Nord y DNB Nord IT facturaron a DNB Banka los respectivos costes de la prestación de los servicios, más un recargo del 5 %. A este respecto, al menos DNB Nord IT pudo practicar en Dinamarca la deducción del IVA soportado por la prestación de los servicios, ya que las autoridades danesas consideraron que esos servicios no estaban exentos del impuesto.

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

12. El 1 de julio de 2015, el Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo Regional, Letonia), que actualmente conoce del asunto, remitió al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones en virtud del artículo 267 TFUE:

«1) ¿Puede existir una agrupación autónoma de personas en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA cuando los miembros de ésta están establecidos en distintos Estados miembros de la Unión Europea, donde la referida disposición de la Directiva ha sido transpuesta con diferentes requisitos que no son compatibles?

2) ¿Puede un Estado miembro restringir el derecho de un sujeto pasivo a aplicar la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, cuando el sujeto pasivo ha cumplido todos los requisitos para la aplicación de la exención en su Estado miembro, pero en las

6 Esta disposición se corresponde con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), que ha sido derogada. En el presente asunto también ha de tenerse en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recaída sobre la Sexta Directiva.

legislaciones nacionales de los Estados miembros de otros miembros de la agrupación la referida disposición se ha transpuesto con restricciones que limitan la posibilidad de que los sujetos pasivos de otros Estados miembros apliquen en su propio Estado miembro la correspondiente exención del impuesto sobre el valor añadido?

3) ¿Es admisible aplicar la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA a unos servicios en el Estado miembro del destinatario de éstos, que es sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, cuando el prestador de los servicios, sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, ha aplicado en otro Estado miembro el impuesto sobre el valor añadido a esos servicios conforme al régimen general, es decir, considerando que el impuesto sobre el valor añadido por tales servicios se adeudaba en el Estado miembro del destinatario de éstos, con arreglo al artículo 196 de la Directiva?

4) ¿Debe entenderse por "agrupación autónoma de personas" en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA una persona jurídica separada, cuya existencia ha de acreditarse mediante un acuerdo específico de constitución de la agrupación autónoma de personas?

   Si la respuesta a esta cuestión es que la agrupación autónoma de personas no tiene por qué considerarse una entidad separada, ¿ha de entenderse que la agrupación autónoma de personas es una agrupación de empresas vinculadas en la que, en el marco de su actividad económica habitual, se prestan mutuamente servicios de apoyo para la realización de sus actividades comerciales, y la existencia de tal agrupación puede acreditarse mediante los contratos de servicios concluidos o mediante la documentación sobre los precios de transferencia?

5) ¿Puede un Estado miembro restringir el derecho de un sujeto pasivo a aplicar la exención del impuesto sobre el valor añadido prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, cuando el sujeto pasivo ha aplicado a las operaciones un recargo conforme a lo exigido por la normativa en materia de imposición directa del Estado miembro en el que está establecido?

6) ¿Es aplicable la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA a los servicios que se reciben de países terceros? En otras palabras: ¿el miembro de una agrupación autónoma de personas, en el sentido de la citada disposición de la Directiva, que, en el seno de la agrupación, presta servicios a otros miembros de ésta, puede ser un sujeto pasivo de un país tercero?»

13. En relación con estas cuestiones formularon observaciones escritas DNB Banka, la República Helénica, la República de Letonia, el Gran Ducado de Luxemburgo, Hungría, la República de Polonia, la República de Portugal, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y la Comisión Europea. En la vista oral celebrada el 30 de junio de 2016 intervinieron DNB Banka, la República de Letonia, la República Federal de Alemania, el Gran Ducado de Luxemburgo, la República de Polonia, el Reino Unido y la Comisión.

V. Apreciación jurídica

14. Como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, hasta el 1 de enero de 2014 no se adoptó en el Derecho letón una disposición para transponer el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente considera que el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA ya producía antes de esa fecha efectos directos a favor de DNB Banka. Por lo tanto, considera necesaria la interpretación de dicha disposición para resolver el litigio principal.

A. Sobre el efecto directo de la exención

15. En primer lugar, procede examinar la premisa de efecto directo del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA de la que parte el órgano jurisdiccional remitente.

16. Conforme a reiterada jurisprudencia, los particulares pueden invocar directamente las disposiciones de una directiva que el Estado miembro no haya transpuesto en el Derecho nacional, siempre que, desde el punto de vista de su contenido, esas disposiciones sean incondicionales y suficientemente precisas. [7]

17. De acuerdo con reiterada jurisprudencia, una disposición del Derecho de la Unión es incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros. [8]

18. El artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA es incondicional en su contenido, en la medida en que no deja a los Estados miembros la elección de establecer esa exención en su Derecho nacional, sino que les obliga a ello. [9]

19. No obstante, en una reciente sentencia el Tribunal de Justicia ha negado por primera vez el carácter incondicional de una disposición de la Directiva del IVA con el argumento de que, aunque el tenor literal de la misma no lo exija expresamente, aún necesita ser concretada por medio de disposiciones nacionales. [10]

20. La República Federal de Alemania ha señalado, esencialmente, que para transponer esta condición en el Derecho nacional es necesario que el legislador nacional lleve a cabo un análisis y una selección de los sectores adecuados. En su opinión, las autoridades nacionales competentes no pueden decidir en cada caso si existen distorsiones de la competencia que excluyan la exención, de manera que, en estas circunstancias, no es posible que el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA despliegue efectos directos.

21. Sin embargo, la sentencia del Tribunal de Justicia antes citada se refería a una disposición (artículo 11 de la Directiva del IVA) que contiene un derecho de elección de los Estados miembros, en cuyo ejercicio ha de dotarse de contenido a varios términos jurídicos indeterminados. No resulta comparable a la citada disposición una exención de un impuesto como la prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

7 Véanse, entre otras, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7), apartado 25; de 22 de junio de 1989, Fratelli Costanzo (103/88, EU:C:1989:256), apartado 29; de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 51, y de 7 de julio de 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530), apartado 16; véase, asimismo, la sentencia de 4 de diciembre de 1974, Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133), apartado 12.

8 Véanse, entre otras, las sentencias de 23 de febrero de 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della Cava y otros (C-236/92, EU:C:1994:60), apartado 9; de 26 de octubre de 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684), apartado 41; de 1 de julio de 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386), apartado 45; de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), apartado 32, y de 7 de julio de 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530), apartado 17.

9 Véase en este sentido, con respecto a otra exención, la sentencia de 28 de noviembre de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778), apartado 49.

10 Sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 50.

22. El requisito (negativo) de las «distorsiones de la competencia» es «solamente» un concepto jurídico indeterminado en la medida en que, en opinión del Tribunal de Justicia, exige analizar si la agrupación puede estar segura de conservar la clientela constituida por sus miembros con independencia de la exención. [11] Este análisis debe efectuarse caso por caso y no puede decidirse de antemano y en abstracto para determinados sectores. Por lo tanto, esta disposición no ofrece al legislador nacional ningún margen de regulación abstracto, de modo que el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA es, a este respecto, incondicional.

23. Además, para poder producir efectos directos, la disposición debe ser suficientemente precisa. De acuerdo con la jurisprudencia, es así cuando «establece una obligación en términos inequívocos». [12] Para ello, el texto de la Directiva debe ser lo suficientemente claro. [13]

24. Como se ha señalado anteriormente, el elemento (negativo) de las «distorsiones de la competencia» es «solamente» un concepto jurídico indeterminado, cuyos requisitos han de verificarse. A este respecto, el tenor de la Directiva es suficientemente preciso.

25. Por otro lado, el Tribunal de Justicia ya ha reconocido el efecto directo en relación con el artículo 13, apartado 1, de la Directiva del IVA, que también supedita la tributación de los organismos de Derecho público, entre otros, a la aparición de distorsiones de la competencia. [14] En su opinión, aunque este requisito exige hacer una valoración de factores económicos, esto no se opone a su efecto directo. [15]

26. Además, sobre todo el Reino Unido niega el efecto directo del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, porque los Estados miembros aún deben adoptar disposiciones sobre la forma jurídica de la agrupación y los requisitos para adquirir la condición de miembro.

27. Sin embargo, tampoco estoy de acuerdo con este punto de vista. Es cierto que una disposición de una directiva que deja a los Estados miembros un amplio margen de maniobra no puede ser directamente aplicable. Ahora bien, el supuesto de hecho de la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no concede ningún margen de apreciación a los Estados miembros en cuanto a la forma jurídica de la agrupación ni a los requisitos para adquirir la condición de miembro.

28. A este respecto, la disposición no confiere expresamente una facultad de definición a los Estados miembros, ni ésta se deduce como remisión implícita al correspondiente Derecho civil nacional. Con arreglo a reiterada jurisprudencia, en cuanto a las exenciones que actualmente regula el artículo 132 de la Directiva del IVA, entre otros, es preciso evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la

11 Véase la sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), apartado 59.

12 Véanse las sentencias de 23 de febrero de 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della Cava y otros (C-236/92, EU:C:1994:60), apartado 10; de 17 de septiembre de 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio y otros (C-246/94 a C-249/94, EU:C:1996:329), apartado 19; de 29 de mayo de 1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258), apartado 33, y de 1 de julio de 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386), apartado 45.

13 Véanse, entre otras, las sentencias de 25 de enero de 1983, Smit (126/82, EU:C:1983:14), apartado 11; de 4 de diciembre de 1997, Kampelmann y otros (C-253/96 a C-258/96, EU:C:1997:585), apartado 38; de 9 de septiembre de 2004, Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499), apartado 61; de 19 de diciembre de 2012, Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832), apartado 53, y de 6 de octubre de 2015, T-Mobile Czech Republic y Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657), apartado 53.

14 Véase el párrafo segundo de la disposición, que se corresponde con el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

15 Véanse las sentencias de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros (231/87 y 129/88, EU:C:1989:381), apartados 32 y 33, y de 8 de junio de 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374), apartado 31, sobre el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

hora de aplicar el régimen del IVA.[16] Por lo tanto, igual que el artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA no puede referir, según reiterada jurisprudencia, el concepto de propiedad a las formas establecidas en Derecho nacional,[17] para definir una agrupación y los requisitos de pertenencia a la misma tampoco puede acudirse al Derecho nacional.

29. Por lo tanto, el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA cumple el requisito de determinación y es, además, lo suficientemente precisa para producir efectos directos.[18]

30. Por consiguiente, como el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA es de contenido incondicional y suficientemente preciso, despliega efectos directos.

B Sobre cada una de las cuestiones prejudiciales

1. Sobre la cuarta cuestión prejudicial: definición de agrupación autónoma

31. Del total de seis cuestiones prejudiciales procede responder en primer lugar a la cuarta, ya que resulta de primordial importancia en lo que respecta al ámbito de aplicación de la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

32. En efecto, mediante su cuarta cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide esencialmente si, a efectos del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, la agrupación autónoma de personas debe ser un sujeto de Derecho en sí misma o si —como sucede en el procedimiento principal— puede consistir también en un grupo de empresas asociadas cuyos miembros se prestan servicios recíprocamente.

33. A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que una agrupación en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA debe ser, en sí misma, un sujeto pasivo a efectos del artículo 9 de la Directiva del IVA.

34. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, esencialmente, respecto de dicha disposición, que, habida cuenta de la necesidad de interpretar, en principio, restrictivamente las exenciones en materia de IVA,[19] toda interpretación de la misma que amplíe el alcance de su texto sería incompatible con la finalidad de la disposición.[20] De dicho tenor literal se desprende que la agrupación calificada con el requisito de «autónoma» en el supuesto de hecho ha de realizar por sí misma las prestaciones de servicios y, por lo tanto, debe ser diferente de sus miembros desde el punto de vista del IVA.

16 Véanse, entre otras, las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), apartado 15; de 14 de junio de 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343), apartado 15; de 21 de febrero de 2013, Město Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), apartado 17, y de 2 de julio de 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437), apartado 17.

17 Véanse, en particular, las sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61), apartado 7; de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773), apartado 62, y de 3 de septiembre de 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536), apartado 51.

18 Véase la sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), apartados 58 a 65.

19 Sobre este principio, reiterado en constante jurisprudencia, véanse, por ejemplo, las sentencias de 26 de junio de 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262), apartado 19; de 16 de septiembre de 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534), apartado 25, y de 2 de julio de 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437), apartado 18.

20 Sentencia de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), apartados 13 y 14, sobre el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva.

35. Por consiguiente, dado que la exención únicamente es aplicable a las prestaciones de servicios que realice la propia agrupación, pero no a las que realicen sus miembros, la agrupación debe ser un sujeto pasivo a efectos del artículo 9 de la Directiva del IVA. De lo contrario, conforme al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, la agrupación no podría realizar ninguna prestación de servicios sujeta al impuesto que pudiera ser eximida. Sólo están sujetas las prestaciones de servicios realizadas por «un sujeto pasivo que actúe como tal».

36. Esta apreciación sólo sería diferente si mediante el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA pretendiera garantizarse el alcance de la exención o de la no sujeción de las actividades de los miembros de la agrupación estableciendo que la mera cooperación de tales sujetos pasivos (o también de quienes no sean sujetos pasivos) no debe conducir a gravamen en materia de IVA. Esto explicaría por qué la agrupación debe prestar servicios que sean directamente necesarios para el ejercicio de la actividad de sus miembros no sujeta al impuesto y sólo puede exigirles el reembolso exacto de la parte correspondiente de los gastos de esos servicios.

37. Sin embargo, el tenor del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, que ha de interpretarse restrictivamente, tan sólo menciona la prestación por una agrupación de servicios exentos que, como expuse en mis conclusiones presentadas en el asunto Comisión/Luxemburgo,[21] sólo están sujetos al impuesto si los realiza también un sujeto pasivo a efectos del artículo 9 de la Directiva del IVA.

38. No obstante, no es preciso que la agrupación autónoma sea una persona jurídica. El Tribunal de Justicia ha dado a entender en reiteradas ocasiones que la personalidad jurídica propia no es requisito para la condición de sujeto pasivo a efectos del artículo 9 de la Directiva del IVA.[22] Para tal condición lo único que se exige es que una persona o agrupación de personas o de bienes desarrolle una actividad económica «con carácter independiente» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA.

39. En su jurisprudencia sobre el criterio del carácter independiente que exige el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia ha conocido hasta ahora de diversas situaciones en todas las cuales se trataba de si una persona o una comunidad de bienes se hallaba en relación de subordinación respecto de otro sujeto pasivo y, por lo tanto, no desarrollaba una actividad con carácter independiente en aplicación directa o análoga del artículo 10 de la Directiva del IVA. En esos casos era objeto de litigio la independencia de una persona frente a su mandante,[23] la de los socios frente a su sociedad[24] y la de las unidades de una organización frente a la propia organización.[25]

40. Precisamente la última jurisprudencia citada, sobre las unidades de una organización, es aplicable al presente asunto. En efecto, una agrupación en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA debe ofrecer a sus miembros una estructura común de colaboración[26] que, por tanto, tiene independencia organizativa. En cuanto a las unidades de una organización, el Tribunal de Justicia ha negado su carácter independiente, en particular, cuando no pueden disponer de un

21 Véanse mis conclusiones de 6 de octubre de 2016 presentadas en el asunto C-274/15, puntos 49 y ss.

22 Véanse las sentencias de 27 de enero de 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), apartado 8, y de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), apartado 28; véase en este mismo sentido, entre otras, la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 37, que parece aplicable, a este respecto, en relación con el artículo 9 de la Directiva del IVA.

23 Sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos (235/85, EU:C:1987:161); de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332), y de 12 de noviembre de 2009, Comisión/España (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 Sentencias de 27 de enero de 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), y de 18 de octubre de 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 Sentencias de 23 de marzo de 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), y de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), ambas sobre sucursales de una sociedad, y de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), sobre la creación de un municipio.

26 Sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713), apartado 37.

patrimonio propio.[27] Sin embargo, un grupo en sí —es decir, la agrupación, únicamente en virtud de sus participaciones, de varias sociedades independientes— no puede disponer de patrimonio alguno. Por lo tanto, en principio un grupo no constituye ni un sujeto pasivo a efectos del artículo 9, apartado 1, ni puede ser tampoco una agrupación autónoma en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

41. Esta interpretación viene confirmada por la existencia de la disposición especial del artículo 11 de la Directiva del IVA, con arreglo al cual los Estados miembros tienen la posibilidad de «considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización». Tan sólo esta disposición está destinada a concebir las empresas asociadas como un solo sujeto pasivo y, en consecuencia, a eximir del gravamen del IVA las prestaciones que se realicen dentro del grupo.

42. Aunque en determinadas circunstancias una sociedad autónoma con diversos socios dentro de un grupo puede calificarse de agrupación autónoma, la exención afectaría en ese caso sólo a los servicios prestados por una sociedad a sus socios, ya que el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA únicamente exime los servicios proporcionados por la agrupación a sus miembros, pero no a la inversa. Sin embargo, tales servicios no son objeto del litigio principal, de manera que no es preciso un análisis más detallado al respecto.

43. Por lo tanto, la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no es aplicable, desde el principio, a un caso como el del procedimiento principal, pues no se prestan servicios por una agrupación autónoma en el sentido de la disposición a favor de sus miembros.

44. Por lo tanto, en respuesta a la cuarta cuestión prejudicial ha de señalarse que una agrupación autónoma de personas en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), no tiene que ser necesariamente persona jurídica, pero sí sujeto pasivo a los efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA. Un grupo formado por empresas asociadas no cumple por sí mismo este requisito.

2. Sobre las cuestiones prejudiciales primera, segunda, tercera y sexta: Aplicabilidad a un grupo «transfronterizo»

45. Mediante sus cuestiones prejudiciales primera, segunda, tercera y sexta, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, en definitiva, si la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA puede aplicarse a un grupo que realiza actividades transfronterizas y, en su caso, en qué condiciones.

46. Tal como ha señalado la República Federal de Alemania, esto suscita la cuestión previa de si la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA es aplicable a empresas que prestan servicios financieros exentos en el sentido del artículo 135 de la Directiva del IVA. Como expuse en mis conclusiones presentadas en el asunto Aviva,[28] no sucede así. Por su posición sistemática y los antecedentes de la norma, el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA únicamente incluye las agrupaciones de sujetos pasivos que realizan operaciones exentas en virtud del artículo 132 de la Directiva del IVA. Las prestaciones de servicios financieros no forman parte de ellas.

27 Véanse, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Jääskinen presentadas en el asunto Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431), punto 46, así como la sentencia de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), apartado 38; véanse, además, las sentencias de 23 de marzo de 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), apartado 37, y de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), apartado 26, que se refieren al capital social propio.

28 Véanse mis conclusiones del mismo día presentadas en el asunto C-605/15, puntos 19 y ss.

47. Con independencia de lo antedicho, tampoco se desprende de la Directiva del IVA que la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de dicha Directiva sea aplicable a supuestos transfronterizos. Así se deduce ya de la Sexta Directiva, tal como fundamenté en mis conclusiones presentadas en el asunto Aviva.[29] Además, también llevan a esta conclusión las dificultades que plantea la apreciación de los supuestos de hecho del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA por varios Estados miembros. En definitiva, los ingresos fiscales de un Estado miembro dependerían de situaciones (cambiantes) y de apreciaciones no comprobables hechas en otros Estados miembros (o incluso Estados terceros). Esta situación crearía problemas prácticos considerables, sería contraria al principio de soberanía en materia de ingresos fiscales de los Estados miembros en su territorio[30] y podría justificar la posible restricción de las libertades fundamentales por la Directiva del IVA.

3. Sobre la quinta cuestión prejudicial: recargo del 5 %

48. Mediante la quinta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide si la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA es también aplicable si el sujeto pasivo, en virtud de las disposiciones sobre la tributación directa del Estado miembro en el que reside, ha calculado el precio de sus servicios en función del coste generado más un recargo, que en el presente asunto es del 5 %.

49. De conformidad con el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, la exención de los servicios de agrupaciones sólo se produce con la condición de que las agrupaciones «se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común».

50. Por lo tanto, si ha quedado acreditado, como sucede en el caso de autos, que la deuda era superior a los costes en el sentido de la disposición, tal como señaló el órgano jurisdiccional remitente, no se cumple este requisito de la exención.

51. Únicamente podría ser de otro modo si el concepto de costes del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA comprendiera también el elemento del sueldo empresarial que se reflejase en forma de recargo en los costes efectivos de la prestación del servicio. Sin embargo, existen serias dudas al respecto. En primer lugar, esto es contrario a la interpretación del tenor de la disposición en prácticamente todas las lenguas. Los términos «reembolso»[31] o incluso «devolución»[32] o «restitución»[33] comprenden, según el uso normal de la lengua, únicamente el desembolso, sin sueldo. Además, la toma en consideración de un sueldo empresarial es incompatible con la finalidad de la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, que expuse en mis conclusiones presentadas en el asunto Aviva.[34] Ésta consiste en la aplicación de otra exención a un escalón previo, porque los sujetos pasivos cooperan entre ellos por razones de competitividad. La idea de un sueldo empresarial como factor de costes de la agrupación es incompatible con la eliminación de una desventaja competitiva.

29 Véanse mis conclusiones del mismo día presentadas en el asunto C-605/15, puntos 36 y ss.

30 Véanse, de manera general sobre el principio de territorialidad las sentencias de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), apartado 46; de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559), apartados 82 y ss., y de 5 de julio de 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415), apartados 45 y 46. Véase, sobre el principio de territorialidad en el Derecho tributario, entre otras, la sentencia de 12 de septiembre de 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541), apartado 42.

31 En inglés: «exact reimbursement», francés: «remboursement exact», sueco: «ersättning», español: «reembolso exacto», letón: «precīzi atmaksāt», polaco: «zwrotu przypadającej».

32 En neerlandés: «terugbetaling».

33 En italiano: «rimborso», búlgaro: «възстановяване […] разходи», véase únicamente la versión danesa, aparentemente más amplia, «godtgørelse», que se refiere a una «indemnización».

34 Véanse mis conclusiones del mismo día presentadas en el asunto C-605/15, puntos 20 y 21.

52. Por consiguiente, procede responder a la quinta cuestión prejudicial que la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no es aplicable cuando por el servicio se abona una contraprestación que excede de los costes generados. Esto también es así si, según lo dispuesto en la normativa sobre la imposición directa, se paga un mero recargo a tanto alzado.

VI. Conclusión

53. Habida cuenta de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la petición de decisión prejudicial del Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo Regional, Letonia) en los siguientes términos:

«1) Una agrupación autónoma de personas en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no tiene que ser necesariamente una persona jurídica, pero sí sujeto pasivo a los efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva. Un grupo formado por empresas asociadas no cumple por sí mismo este requisito.

2) En el contexto del caso de autos, el artículo 132, apartado 1, letra f), comprende únicamente agrupaciones de sujetos pasivos que realizan operaciones exentas con arreglo al artículo 132, apartado 1, de la Directiva del IVA. Por lo tanto, las agrupaciones de empresas que prestan servicios en el ámbito financiero no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

3) Una agrupación autónoma de personas únicamente puede prestar servicios exentos a los miembros que estén sujetos al mismo ordenamiento jurídico, a saber, el suyo propio.

4) No se aplicará la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, si por el servicio se abona una contraprestación que excede de los costes generados. Esto también es así si, según lo dispuesto en las disposiciones sobre la imposición directa, se paga un mero recargo a tanto alzado.»