Recopilación de la Jurisprudencia

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

Asunto C-605/15

Minister Finansów
contra
Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)]

«Petición de decisión prejudicial — Legislación tributaria — Legislación del IVA — Exención fiscal de una agrupación autónoma de personas con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA — Aplicación a los servicios de seguros — Aplicación a agrupaciones transfronterizas — Apreciación de la ausencia de distorsión de la competencia — Obligación de los Estados miembros de concretar más una disposición de la Directiva con efecto directo»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial lleva al Tribunal de Justicia a ocuparse una vez más del 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»). Esta disposición contiene una de las exenciones que aún no han sido aclaradas. En las décadas pasadas, el Tribunal de Justicia únicamente se ha ocupado de ella y de sus requisitos en tres ocasiones. [3] Sin embargo, en la actualidad hay cuatro asuntos pendientes ante el Tribunal de Justicia [4] que versan sobre diferentes aspectos de esta exención.

2. En el procedimiento DNB Banka, [5] de carácter similar, se ha de resolver principalmente en qué consiste realmente una agrupación a efectos del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA. En cambio, el presente procedimiento resulta relevante en lo que respecta al ámbito de aplicación material (extensión a los seguros) y territorial (las llamadas «agrupaciones transfronterizas») del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, y a la determinación de la ausencia de distorsión de la competencia. Asimismo, se ha de responder a la cuestión de si en el presente caso el Estado miembro está obligado a transponer en su ordenamiento jurídico nacional más que el tenor literal de la exención.

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-326/15, DNB Banka, y C-616/15, Comisión/Alemania.

5 Número de asunto del Tribunal de Justicia: C-326/15.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3. En la Unión se recauda un impuesto sobre el valor añadido con arreglo a la Directiva del IVA. El artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA ofrece a los Estados miembros la siguiente opción:

«Previa consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (denominado en lo sucesivo "Comité del IVA"), 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.»

4. 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.»

5. El artículo 131 de la Directiva del IVA contiene una regla general aplicable también a la mencionada exención:

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

B. Derecho nacional

6. El artículo 43, apartado 1, punto 21, de la Ley de 11 de marzo de 2004, del impuesto sobre el valor añadido (versión codificada en el *Diario Oficial de la República de Polonia* de 2011, n.º 177, punto 1054, en su versión modificada; en lo sucesivo, «Ley del IVA») establece:

«Estarán exentos del impuesto: los servicios prestados por agrupaciones autónomas de personas a favor de sus miembros, cuya actividad esté exenta del impuesto o para la cual no tengan la condición de sujetos pasivos, con el fin de prestar a sus miembros servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad exenta o no sujeta, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso de los gastos hasta un importe equivalente a la participación individual de cada uno de ellos en los gastos comunes de la agrupación efectuados en interés común, y siempre y cuando la exención no redunde en perjuicio de las condiciones de competencia.»

III. Litigio principal

7. El grupo Aviva (en lo sucesivo, «grupo») presta servicios de seguros en Europa y, ofrece, en particular, servicios de protección de pensiones. Un ámbito esencial de la actividad del grupo lo constituyen los planes de ahorro a largo plazo, la gestión de fondos y los seguros. El grupo está sopesando la creación de una serie de centros para la prestación de servicios comunes en determinados Estados miembros de la Unión Europea y el ejercicio de esta actividad mediante la

constitución de una agrupación europea de interés económico [6] (en lo sucesivo, «AEIE»). Sólo podrán ser miembros de la AEIE las sociedades del grupo que ejerzan una actividad económica en materia de seguros, entre las cuales figura la mercantil Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. de Varsovia (Aviva, sociedad anónima de seguros de vida; en lo sucesivo, «Aviva»).

8. Los centros para la prestación de servicios comunes tendrán por objeto la prestación de servicios directamente necesarios para el ejercicio de la actividad de seguros por los miembros de la agrupación (miembros de la AEIE). Podrá tratarse, entre otros, de servicios de recursos humanos, servicios financieros y de contabilidad, servicios informáticos, servicios administrativos, servicios de atención al cliente y servicios relativos al desarrollo de nuevos productos.

9. Los miembros de la AEIE deberán ejercer actividades exentas del impuesto o no sujetas a él. No obstante, cabe la posibilidad de que algunas de ellas (en particular, Aviva) ejerzan actividades complementarias o secundarias sujetas al impuesto (por ejemplo, el arrendamiento ocasional de superficies o la prestación de otros servicios auxiliares). Los servicios de la AEIE se prestarán exclusivamente a sociedades de la agrupación establecidas en la Unión Europea. Las citadas actividades auxiliares que realizará la AEIE son efectuadas en la actualidad por distintas sociedades del grupo establecidas en doce Estados miembros.

10. En definitiva, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, la utilización de los servicios de la AEIE por las sociedades del grupo, entre ellas sociedades establecidas en Polonia, no generará en esencia ninguna modificación en lo que respecta al volumen de adquisiciones a prestadores de servicios externos efectuadas en el marco del grupo. La AEIE no obtendrá beneficios de su actividad, porque ello iría en contra del artículo 3 del Reglamento AEIE, con arreglo al cual la AEIE no tiene por objeto la realización de un beneficio propio.

11. En el contexto expuesto, Aviva se dirigió al Ministro de Hacienda (en lo sucesivo, «autoridad tributaria») solicitando una interpretación por escrito acerca de si la citada actividad de la AEIE (establecida en cualquier lugar de la Unión distinto de Polonia) estará exenta del IVA con arreglo al artículo 43, apartado 1, punto 21, de la Ley del IVA, Aviva quería saber, en particular, si, de este modo, los miembros de la AEIE establecidos en Polonia que ejercen como sociedades una actividad económica en materia de seguros no estarán obligados, en virtud del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, a liquidar y declarar el IVA sobre los gastos que les impute la AEIE. En opinión de Aviva, procede responder a esta cuestión en sentido afirmativo.

12. Mediante resolución interpretativa individual de 14 de marzo de 2013, la autoridad tributaria rechazó este punto de vista. Señaló que no se cumplía el último requisito para la exención establecido en el artículo 43, apartado 1, punto 21, de la Ley del IVA, a saber, que la exención no redunde en perjuicio de las condiciones de competencia.

13. La autoridad tributaria se remitió a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, concretamente a la sentencia Taksatorringen. [7] Constató que en el caso de autos existe un riesgo real de que se produzca una distorsión de la competencia. A su parecer, si la AEIE se acogiese a una exención, se situaría en una posición privilegiada en el mercado.

14. Aviva interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Waszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Varsovia, Polonia; en lo sucesivo, «órgano jurisdiccional de primera instancia»), solicitando, con éxito, la anulación de la resolución interpretativa de la autoridad tributaria. Conforme a la sentencia del órgano jurisdiccional

6 En el sentido del Reglamento (CEE) n.º 2137/85 del Consejo, de 25 de julio de 1985, relativo a la constitución de una agrupación europea de interés económico (DO 1985, L 199, p. 1; EE 17/02, p. 3).

7 Sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621).

de primera instancia de 30 de diciembre de 2013, la AEIE cumple todos los requisitos para la aplicación de la exención prevista en el artículo 43, apartado 1, punto 21, de la Ley del IVA. La autoridad tributaria recurrió en casación contra la sentencia del órgano jurisdiccional de primera instancia.

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

15. El 17 de noviembre de 2015, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) de Varsovia, que conoce actualmente del procedimiento, remitió al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales con arreglo al artículo 267 TFUE:

«1) ¿Es compatible con el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA en relación con el artículo 131 de la misma Directiva, así como con los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, una normativa nacional relativa a la exención del IVA de agrupaciones autónomas de personas que no prevé ningún requisito o procedimiento con respecto a la condición relativa a la distorsión de la competencia?

2) ¿Cuáles son los criterios para apreciar si concurre la condición relativa a la distorsión de la competencia prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA?

3) A efectos de la respuesta a la segunda cuestión, ¿es relevante que los miembros a quienes presta servicios la agrupación autónoma de personas estén sometidos a ordenamientos jurídicos de diferentes Estados miembros?»

16. En relación con estas cuestiones han presentado observaciones escritas Aviva, la República de Polonia, la República Federal de Alemania, los Países Bajos, el Reino Unido y la Comisión Europea y, con excepción del Reino Unido y de los Países Bajos, todos ellos han intervenido también en la vista oral celebrada el 7 de diciembre de 2016.

V. Apreciación jurídica

A. Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera

17. Las cuestiones prejudiciales segunda y tercera se refieren a los requisitos del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, por lo que corresponde analizarlas en primer lugar y de forma conjunta. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, cómo se han de interpretar los requisitos de la ausencia de «distorsiones de la competencia» y de que se trate de una «agrupación», cuando ésta presta servicios transfronterizos a sus miembros.

18. Esto requiere, en primer lugar, dar una respuesta a la cuestión de si una agrupación de compañías aseguradoras como Aviva está comprendida en el ámbito de aplicación material de la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA (véase la sección 1). Además, es preciso aclarar si el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA dispone una exención con efectos transfronterizos (véase la sección 2) y cómo se ha de interpretar el requisito (negativo) de la ausencia de «distorsiones de la competencia» (véase la sección 3).

1. Sobre el ámbito de aplicación material

a) Tenor literal, sentido y finalidad

19. El tenor del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no aclara si son todas o sólo algunas agrupaciones las que están comprendidas en el ámbito de aplicación de la exención. No obstante, quizá sea posible deducir del sentido y finalidad de la exención una respuesta a esta cuestión.

20. En mi opinión (coincidente con la del Abogado General Mischo [8] y con la jurisprudencia del propio Tribunal de Justicia [9]), la finalidad que subyace al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA parece ser la siguiente: se trata de evitar una desventaja competitiva para aquellos que, por ejemplo, debido al reducido tamaño de su empresa, deben adquirir ciertas prestaciones, respecto de quienes pueden encomendar la realización de tales prestaciones a sus propios empleados o hacer que se lleven a cabo en el seno de un grupo a efectos del IVA.

21. La desventaja competitiva que pretende compensar la exención se produce del siguiente modo: aquel que ofrece determinados servicios exentos debe asumir la carga del IVA de las prestaciones previas. Sin la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, sucedería lo mismo aun cuando ese sujeto pasivo hubiera de colaborar con otros profesionales en una estructura común que asumiese las actividades necesarias para la prestación de esos servicios (exentos). Al ampliar la exención a las prestaciones previas llevadas a cabo en común, la exención de la prestación realizada cubrirá el mismo valor añadido que en el caso de un competidor que encomienda esa prestación previa a sus propios empleados. De esta manera, el consumidor final se beneficia de la exención aun cuando determinadas prestaciones previas, que se han incorporado directamente a la prestación exenta que ha recibido, han sido realizadas por una empresa que opera a través de una agrupación de empresas exenta. A diferencia de lo sostenido por la Comisión en la vista oral, el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no contradice con ello el principio de neutralidad, sino que compensa las desventajas competitivas que sufren los sujetos pasivos que comparten sus recursos.

22. Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones deben interpretase restrictivamente, pero la interpretación se ha de orientar por el sentido y finalidad y por la efectividad de la disposición. [10] Si la finalidad del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA consiste en ampliar otras exenciones, la cuestión de qué agrupaciones ha de comprender debe resolverse atendiendo a la finalidad de la actividad de los miembros de la agrupación a la que se extiende la exención.

23. Los servicios de seguros están exentos del IVA porque la operación ya está gravada con un impuesto sobre los seguros, que también soportan los consumidores. [11] De este modo se evita la concurrencia directa de dos tipos de impuesto en la *prestación del servicio realizado*. Para impedir una concurrencia de impuestos en las prestaciones realizadas, no es precisa una exención de las prestaciones recibidas, como las que en el presente caso realiza la AEIE a favor de Aviva.

8 Conclusiones del Abogado General Mischo en el asunto Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562).

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

10 Sentencias de 21 de marzo de 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198), apartado 23; de 10 de junio de 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334), apartado 30; de 14 de junio de 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343), apartado 16; de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania (C-287/00, EU:C:2002:388), apartado 47, y de 28 de noviembre de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778), apartado 25.

11 Sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), apartado 23, y de 17 de enero de 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), apartado 67.

24. Lo mismo sucede con la exención de los servicios bancarios. En opinión del Tribunal de Justicia, su finalidad consiste principalmente en paliar las dificultades asociadas a la determinación de la base imponible así como del importe del IVA deducible. [12] Este objetivo tampoco es válido para la exención de las prestaciones previas, ya que en las prestaciones que la AEIE realiza a favor de Aviva para su actividad exenta no ha lugar a deducción del impuesto soportado, por lo que aquí no se plantea el problema de la diferenciación.

b) Interpretación sistemática

25. Desde el punto de vista sistemático, cabe señalar que el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no constituye una disposición general para todas las exenciones, como sí sucede con el artículo 131. El artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no se incluye en el capítulo 1 del título IX (Exenciones), bajo el epígrafe «Disposiciones generales».

26. El legislador situó dicha disposición en el capítulo 2, que lleva por título «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general». Las exenciones comprendidas en el artículo 132, apartado 1, de la Directiva del IVA pretenden liberar a los consumidores de esas entregas de bienes y demás prestaciones de la carga del IVA por razones de interés general, ya sea porque son prestaciones normalmente en beneficio de personas necesitadas [por ejemplo, letra g), asistencia social], por no encarecer el coste de los tratamientos de salud esenciales [por ejemplo, las letras b) y c)], o por abaratar la educación, que se considera esencial para la sociedad [por ejemplo, letras i) y j)].

27. En lo que concierne a estas exenciones relacionadas con el interés general, es comprensible que en determinadas circunstancias también se eximan las prestaciones recibidas llevadas a cabo por una agrupación de ese tipo de empresas en el marco de una cooperación basada en la división del trabajo y que sirvan directamente para los fines de las mencionadas operaciones exentas. Esto es así con mayor motivo teniendo en cuenta que en los sectores orientados al interés general el instrumento del grupo a efectos del IVA rara vez halla aplicación (artículo 11 de la Directiva del IVA).

28. En contra de la opinión de la Comisión, tampoco se opone a ello la génesis del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA. A este respecto, las objeciones de la Comisión se refieren únicamente a una exención para las agrupaciones de médicos, propuesta por dicha institución pero que no salió adelante en el procedimiento legislativo. En efecto, el legislador amplió esta propuesta en la actual versión del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA. Sin embargo, esta ampliación no afectó a la posición sistemática de dicha disposición, posición que tampoco fue modificada en la refundición de la Sexta Directiva como Directiva del IVA en el año 2006.

29. Es evidente que el legislador no sólo quiso incluir a las agrupaciones de médicos, sino también a las de centros educativos, etc. Sin embargo, de la génesis de esta disposición no puede deducirse que también deberían estar incluidas las agrupaciones de bancos y aseguradoras. El propio Tribunal de Justicia otorga relevancia interpretativa a la posición sistemática de las disposiciones de exención. [13]

12 Sentencias de 19 de abril de 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232), apartado 24; de 10 de marzo de 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C-540/09, EU:C:2011:137), apartado 21, y de 12 de junio de 2014, Granton Advertising (C-461/12, EU:C:2014:1745), apartado 30.

13 Sentencia de 5 de octubre de 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738), apartados 32 y siguientes.

30. Tal y como alega la República Federal de Alemania, hasta hace pocos años parece haber dominado en el seno de la Comisión la opinión de que para el sector de la banca y de los seguros el legislador debía introducir una ampliación similar de la exención, [14] lo cual, como la propia Comisión reconoció en la vista oral, no fue aceptado por el Consejo. Habida cuenta de la posición sistemática del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, esta decisión del legislador no puede ser desbaratada mediante una interpretación extensiva de la exención. [15] De hecho, debe dejarse al legislador europeo la decisión de extender o no a esos sectores la exención del artículo 135 de la Directiva del IVA.

31. Pese a que versaba sobre una agrupación de compañías de seguros, la sentencia Taksatorringen [16] tampoco se opone a esta interpretación. No obstante, en ella se consultó al Tribunal de Justicia solamente sobre la interpretación del requisito relativo a las «distorsiones de la competencia», y su respuesta se refiere obviamente sólo a ese requisito. [17]

c) Ausencia de infracción del principio de neutralidad

32. La denegación de la exención para las agrupaciones de aseguradoras no es contraria al principio de neutralidad fiscal del IVA. Por un lado, el principio de neutralidad significa que el sujeto pasivo, la empresa, en su condición de ayudante del acreedor tributario, actuando como recaudador de impuestos, debe ser exonerado de la carga final del IVA salvo en casos de consumo final privado, siempre que la propia actividad empresarial se destine a la realización de operaciones (en principio) sujetas. [18] Esto no es aplicable al presente caso. Por otro lado, este principio se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA. [19]

33. La diferencia de trato entre las agrupaciones incluidas y excluidas del ámbito de aplicación del artículo 132 de la Directiva del IVA se basa en su actividad en aras del interés general. A este criterio de diferenciación nada se puede objetar desde el punto de vista del principio de neutralidad.

34. Asimismo, a favor de una interpretación restrictiva de una exención sin derecho a deducción del IVA soportado cabe aducir que, si se analiza con detenimiento, ésta puede falsear la competencia. En efecto, en ciertas condiciones constituye un estímulo para reducir el propio gravamen del IVA mediante el llamado «insourcing», es decir, la integración de actividades en la propia empresa, ya que el grado de exención de que disfrute el consumidor final dependerá del gravamen del IVA que sufra la

14 Véase, en particular, la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al régimen de los servicios financieros y de seguros, en COM(2007) 747 final, p. 2, así como la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo referente a la posibilidad de formar grupos de IVA, prevista en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en COM(2009) 325 final, p. 4.

15 Máxime teniendo en cuenta que en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se rechaza precisamente una interpretación extensiva de las disposiciones de exención. Véase el punto 22 de las presentes conclusiones.

16 Sentencia de 20 de noviembre de 2003 (C-8/01, EU:C:2003:621).

17 Sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), apartados 47 y siguientes; lo mismo sucede con otra sentencia del año 1989 (sentencia de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246), en que una fundación quiso aplicar la exención en calidad de agrupación, y el Tribunal de Justicia lo rechazó por otros motivos. Además, resulta más que dudoso que una fundación, como masa patrimonial autónoma, pueda calificarse realmente como agrupación «de personas».

18 Véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 48; de 8 de febrero de 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87), apartado 22, y de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810), apartado 38.

19 Véanse las sentencias de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390), apartado 20; de 16 de octubre de 2008, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), apartado 30, y de 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276), apartado 22.

empresa de la que reciba las prestaciones. En cierto modo, esto contradice el principio conforme al cual los operadores económicos pueden elegir el modelo de organización que, desde el punto de vista económico, les convenga más, sin correr el riesgo de que sus operaciones sean excluidas de la exención. [20]

35. En definitiva, de la posición sistemática y de la finalidad del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA se deduce que éste se ha de interpretar restrictivamente y no es aplicable a una agrupación de compañías aseguradoras como la presente.

2. Sobre el efecto transfronterizo de la exención de una agrupación

a) Consideraciones generales

36. En caso de que el Tribunal de Justicia sea de otro parecer, será preciso aclarar si la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA también comprende las prestaciones de servicios de una agrupación transfronteriza a favor de sus miembros establecidos en otros Estados miembros (o en terceros países). Esta cuestión se plantea también para el caso de que la agrupación misma esté establecida en un tercer país.

37. A primera vista, el tenor literal del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no contiene ninguna restricción en cuanto a la residencia en el territorio de un solo Estado miembro de los miembros de la agrupación y de la agrupación en sí misma.

38. En cambio, en otras disposiciones de la Directiva del IVA el legislador sí ha limitado expresamente su ámbito de aplicación al territorio de un solo Estado miembro. Así, con arreglo al artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA, un Estado miembro únicamente puede considerar como un solo sujeto pasivo a las «personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado». De igual manera, el artículo 283, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA establece una restricción territorial similar conforme a la cual el régimen especial de las pequeñas empresas no se aplica a ningún sujeto pasivo «que no esté establecido en el Estado miembro en que se devengue el IVA».

39. A *sensu contrario*, podría deducirse de lo anterior que el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA ha de ser aplicable con carácter transfronterizo. Por otro lado, también existen disposiciones que atienden expresamente a la presencia transfronteriza del sujeto pasivo [artículo 148, letra e), de la Directiva del IVA: «compañías de navegación aérea que efectúen esencialmente un tráfico internacional remunerado»]. Por lo tanto, el argumento del tenor literal no resulta totalmente concluyente.

40. Sin embargo, analizada con mayor detenimiento, la mencionada argumentación se halla en contradicción con la génesis de dicha disposición [véase la letra b)], la sistemática de las exenciones [letra c)], la valoración que contiene el artículo 11, párrafo primero, de la Directiva del IVA [letra d)] y la cláusula relativa a la competencia que contiene el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA [letra e)]. Por último, las libertades fundamentales tampoco exigen que la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA se extienda a las agrupaciones transfronterizas [letra f)]. Además, tal extensión posibilitaría el aprovechamiento de los distintos tipos impositivos y sistemas tributarios [letra g)].

20 Sentencias de 4 de mayo de 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289), apartado 68; de 21 de junio de 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), apartado 35, y de 3 de abril de 2008, J.C.M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196), apartado 28.

b) Sistema histórico de la exención

41. A primera vista no se aprecia restricción alguna del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA a las agrupaciones no transfronterizas. Sin embargo, si se dirige la mirada a la norma precedente, la Sexta Directiva,[21] se explica por qué no se encuentra tal restricción en el tenor de la disposición, a diferencia de lo que sucede con el artículo 11 de la Directiva del IVA.

42. En la normativa anterior a la Directiva del IVA, la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA se regulaba en el artículo 13 de la Sexta Directiva, el cual, a tenor de su título, sólo comprendía las «exenciones en el interior del país». Con arreglo al tercer considerando de la Directiva del IVA, con su adopción únicamente se procedió a la refundición de la estructura y de la redacción de la Directiva, pero sin inducir con ello a cambios de fondo en la legislación vigente. Las modificaciones sustanciales que, no obstante, se produjeron figuran recogidas de forma exhaustiva en las disposiciones relativas a transposición y a la entrada en vigor de la Directiva. A este respecto, nada se dice sobre el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

43. Por lo tanto, teniendo en cuenta la Sexta Directiva, se puede partir del principio de que una exención en el interior del país sólo comprende las prestaciones realizadas por las agrupaciones establecidas en el interior del país en relación con sus miembros residentes en dicho país.

c) Sistemática de las exenciones en la Directiva del IVA

44. A favor de la interpretación restrictiva mencionada se puede aducir también la sistemática de las exenciones del título IX de la Directiva del IVA. En efecto, las exenciones especiales para operaciones transfronterizas no se regulan hasta los capítulos 4 a 8 y 10. En particular, las prestaciones de servicios transfronterizos (los de transporte) se regulan expresamente en el capítulo 7.

45. Esta sistemática también apunta en contra de la extensión de las disposiciones de exención a las agrupaciones transfronterizas en virtud del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, especialmente si se pretende que esta disposición no amplíe sólo las exenciones del artículo 132, apartado 1, de la Directiva del IVA (véanse los puntos 19 y siguientes de las presentes conclusiones).

d) Incoherencia con artículo 11 de la Directiva del IVA

46. Por otro lado, una interpretación amplia del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA resultaría incoherente con lo dispuesto por el artículo 11 de la Directiva del IVA. Este último permite a los Estados miembros considerar como un solo sujeto pasivo a las «personas establecidas en [su] territorio» que se hallen «firmemente vinculadas entre sí» mediante una agrupación.

47. Si dos empresas se unen en una agrupación de tal manera que una de ellas participa de forma mayoritaria en la agrupación, el artículo 11 de la Directiva del IVA no tendría efecto transfronterizo respecto a las prestaciones de servicios realizadas por la agrupación a favor de esa empresa. En cambio, la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA sí tendría efecto transfronterizo. La disposición que impone menos requisitos a la forma de la agrupación tendría como consecuencia una exención del IVA de alcance internacional, cosa que no sucedería con la disposición que establece requisitos más estrictos.

21 Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

48. Esta incoherencia sólo se resuelve si los efectos del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA se limitan a un solo Estado miembro, lo que presupone que la agrupación y el miembro a favor del cual realiza las prestaciones estén establecidos en el mismo Estado miembro.

49. En ambos casos, la idea que subyace es la misma. Con la limitación al propio territorio se consigue que ningún Estado miembro coarte la potestad tributaria territorial del otro Estado miembro permitiendo la integración en una unidad fiscal o en una agrupación similar cuyos requisitos difícilmente puede comprobar el otro Estado miembro. Al mismo tiempo, se garantiza que no se produzcan decisiones contradictorias entre las diferentes autoridades tributarias.

e) Evaluación de la ausencia de distorsiones de la competencia

50. El hecho de que, según se desprende de su tenor literal, la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no deba dar lugar a distorsiones de la competencia también aboga a favor de una limitación territorial de la exención a un solo Estado miembro.

51. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya hubo de responder en la sentencia Isle of Wight Council y otros, relativa al artículo 13, apartado 1, de la Directiva del IVA, a la cuestión expresamente formulada de si el concepto de «distorsiones de la competencia» debe definirse en relación con un mercado local específico o con la totalidad del territorio nacional del Estado miembro. Entonces respondió que la evaluación de las distorsiones de la competencia no ha de recaer sobre un mercado local específico. [22]

52. Justificó su resolución [23] alegando que la observación de un gran número de mercados locales presupone una reevaluación sistemática, sobre la base de análisis económicos a menudo complejos de las condiciones de competencia, cuya determinación puede resultar particularmente difícil, en la medida en que la delimitación de éstos no coincide necesariamente con la competencia territorial de las entidades locales. Por tanto, dicha situación podría poner en peligro los principios de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica.

53. En cualquier caso, las administraciones tributarias están aún menos capacitadas para efectuar una valoración transfronteriza de la existencia de distorsiones de la competencia en distintos Estados miembros (o incluso a escala mundial) que para evaluar diversos mercados locales del propio Estado miembro. Cabe señalar que la postura del Tribunal de Justicia respecto del artículo 13 de la Sexta Directiva se puede aplicar también al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

54. No obstante, si las distorsiones de la competencia —bien con arreglo al artículo 13, bien con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA— sólo pueden ser evaluadas por las autoridades tributarias en relación con el propio Estado miembro, en principio sólo es posible comprobar si la prestación de servicios exentos a los miembros de una agrupación produce distorsiones de la competencia respecto de sus miembros establecidos en el mismo Estado que la agrupación.

55. Tal y como señaló la República Federal de Alemania en la vista oral, los mismos problemas se plantean en relación con los demás requisitos de la exención. Por ejemplo, si las prestaciones son directamente necesarias para el ejercicio de la actividad exenta de los miembros es algo que deben decidir tanto el Estado miembro en que está establecido el miembro de la agrupación como el Estado miembro en que se encuentra la propia agrupación. El riesgo de decisiones contradictorias no es en absoluto desdeñable.

22 Sentencia de 16 de septiembre de 2008 (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 53.

23 Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartados 49 y ss.

56. Dado que al concebirse la disposición de exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA apenas se había establecido el actual sistema de asistencia mutua administrativa en el seno de la Unión, tampoco es posible presumir que el legislador estuviese pensando en una agrupación que operase de manera transfronteriza, en atención a las posibilidades ahora existentes de asistencia administrativa dentro de la Unión. En cualquier caso, y al margen de todo ello, el sistema de asistencia administrativa de la Unión no resuelve el problema de las situaciones con terceros países (véanse los puntos 62 y siguientes de las presentes conclusiones).

f) Consideración de las libertades fundamentales al interpretar el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA

57. Esta interpretación estricta tampoco entra en conflicto con las libertades fundamentales. Dado que un acto de la Unión como la Directiva del IVA debe interpretarse, en la medida de lo posible, de conformidad con el Derecho primario,[24] dichas libertades también deben tenerse en cuenta en la interpretación. Sólo puede admitirse una restricción de las libertades fundamentales si está justificada por razones imperiosas de interés general. Pero, además, es preciso que la restricción sea adecuada para garantizar la realización del objetivo así perseguido y que no vaya más allá de lo necesario para la consecución de ese objetivo.[25]

58. Al igual que la restricción territorial de la validez de un grupo a efectos del IVA en el sentido del artículo 11 de la Directiva del IVA, la restricción de la libre prestación de servicios que puede producirse en estas circunstancias está justificada por el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.[26] Además, la necesidad de garantizar la eficacia de los controles tributarios[27] justifica la posible restricción de dicha libertad fundamental.

59. En la medida en que dentro del ámbito de aplicación del artículo 11 de la Directiva del IVA, el lugar de la prestación puede estar situado en otro Estado miembro, en el que puede que no exista un grupo a efectos del IVA, los efectos de dicho grupo no podrán extenderse más allá de los límites territoriales de los Estados miembros, si no se quiere causar un perjuicio a los ingresos por IVA del otro Estado miembro.

60. Lo mismo sucede con el ámbito de aplicación del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA. Dado que la autoridad tributaria del Estado miembro de que se trate sólo puede evaluar la existencia de distorsiones de la competencia y los demás requisitos de la exención en su propio Estado miembro, depende de la valoración que otros Estados miembros hagan de dichos requisitos. No obstante, en tal caso, los efectos de la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no pueden extenderse a las agrupaciones transfronterizas, si no se quiere que los ingresos del IVA de un Estado miembro se vean afectados por otro Estado miembro.

61. A esto se añade el hecho de que, según se desprende del artículo 131 de la Directiva del IVA, es preciso garantizar la aplicación correcta y sencilla de dicha exención, y esto no será posible en la práctica si una autoridad tributaria ha de evaluar a escala mundial o de la Unión las distorsiones de la competencia, o si diversas autoridades tributarias efectúan valoraciones diferentes, que pueden ser

24 Sentencias de 19 de noviembre de 2009, Sturgeon y otros (C-402/07 y C-432/07, EU:C:2009:716), apartado 48; de 16 de septiembre de 2010, Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534), apartado 43, y de 15 de febrero de 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84), apartado 48 y la jurisprudencia allí citada.

25 Sentencias de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), apartado 42; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544), apartado 47, y de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), apartado 35.

26 Sobre esta justificación, véanse, en particular, las sentencias de 13 de diciembre de 2005, de Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), apartados 45 y 46; de 29 de noviembre de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), apartado 48; de 21 de mayo de 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331), apartado 47, y de 21 de enero de 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), apartado 60.

27 Sentencias de 26 de octubre de 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632), apartado 57, y de 27 de enero de 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33), apartado 52.

contradictorias. Esto último sería precisamente fuente de distorsiones de la competencia.[28] A este respecto, en contra de una interpretación amplia[29] de la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA cabe aducir también las graves dificultades prácticas de aplicación y control.

g) La cuestión de los terceros países y el tipo impositivo

62. Con independencia de lo anterior, una interpretación extensiva del concepto de «agrupación» propiciaría un modelo de optimización de los impuestos realmente fácil de establecer, especialmente para los grupos de ámbito mundial. Éstos sólo tendrían que constituir con sus empresas que operasen en Europa una agrupación con sede en un tercer país sin IVA (por ejemplo, los Estados Unidos) que comprase a terceros todos sus servicios adquiridos hasta ese momento en Europa gravados con el IVA, sin que con ello se pudiese hablar de un montaje puramente artificial.

63. Dado que el lugar de la prestación se situaría en ese caso normalmente en los Estados Unidos y allí no existe el IVA, tal operación estaría exenta y no estaría sujeta al IVA. Entonces, la agrupación revendería a sus miembros dichos servicios adquiridos, cobrándoles el importe estricto de su coste. El lugar de la prestación se encontraría en ese caso en los Estados miembros en cuestión. No obstante, la prestación estaría allí exenta con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA. Independientemente de la cuestión de cómo habrían de analizar en ese caso los Estados miembros afectados la ausencia de distorsiones de la competencia o los demás requisitos de la exención (véanse los puntos 50 y siguientes de las presentes conclusiones), podrían verse fácilmente reducidos los ingresos procedentes del IVA en toda la Unión. En cambio, con un grupo a efectos del IVA con arreglo al artículo 11 de la Directiva del IVA (véanse los puntos 46 y siguientes de las presentes conclusiones) no se habría llegado a ese resultado.

64. Aunque el efecto del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA se limitase teleológicamente a las agrupaciones establecidas en el territorio de la Unión, todas las agrupaciones podrían establecerse en el país con el tipo del IVA más bajo para reducir lo más posible su carga impositiva inicial. Un problema similar ha llevado al legislador a introducir una regla de valor límite en el artículo 34 de la Directiva del IVA para los vendedores a distancia, a fin de evitar que todos ellos se establezcan en el país con el tipo del IVA más bajo.[30] Difícilmente se puede presumir que el legislador haya asumido ese resultado, en cambio, con respecto a las prestaciones de servicios realizadas por y para las agrupaciones autónomas de personas.

h) Conclusión

65. En conclusión, aun teniendo en cuenta las libertades fundamentales, el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA debe interpretarse restrictivamente en el sentido de que la exención sólo comprende las prestaciones de servicios de una agrupación a favor de sus miembros situados en el (mismo) territorio de un Estado miembro.

28 Esto queda patente cuando en un país se practica la deducción del impuesto soportado por la agrupación porque se deniega la exención por haberse apreciado distorsiones de la competencia. En cambio, en el Estado miembro del destinatario de la prestación, la exención se admite en virtud de la transferencia de la deuda fiscal al miembro de la agrupación, por no considerarse que existan distorsiones de la competencia.

29 Véanse también, en otro contexto, mis conclusiones presentadas en los asuntos acumulados VDP Dental Laboratory y Staatssecretaris van Financiën (C-144/13, C-154/13 y C-160/13, EU:C:2014:2163), punto 60; sobre la justificación de las restricciones de las libertades fundamentales en el marco del régimen de las pequeñas empresas, véase también la sentencia de 26 de octubre de 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632), apartados 57 y ss.: justificación de la restricción de la libre prestación de servicios para garantizar la eficacia de los controles tributarios.

30 El lugar de la prestación a favor de un consumidor final se sitúa generalmente allí donde comienza el envío (país de origen), por lo que en realidad se le aplica el tipo impositivo de ese país. Por ello, a partir de un cierto valor límite, la Directiva del IVA establece una excepción y fija el lugar de la prestación en el país de destino, a fin de evitar el mencionado efecto.

3. Sobre la interpretación de la ausencia de distorsiones de la competencia

66. En caso de que el Tribunal de Justicia considere, no obstante, que también están comprendidas en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA las agrupaciones transfronterizas, es preciso aclarar aún qué criterios se han de aplicar para determinar cuándo no existen distorsiones de la competencia a efectos del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

67. Tal y como ha señalado el Tribunal de Justicia,[31] el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA pretende compensar una *desventaja competitiva* en comparación con quienes realizan esas prestaciones de servicios (las de la agrupación) mediante sus propios empleados o en el seno de un grupo a efectos del IVA. Sin embargo, si con la exención se pretende compensar una desventaja competitiva, la concesión de la exención no puede generar al mismo tiempo una distorsión de la competencia. Por ese motivo, el requisito relativo a la competencia del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA tiene poco sentido[32] y debe ser interpretado de forma muy restrictiva.

68. Un elemento de referencia para tal interpretación restrictiva lo ofrece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia con arreglo a la cual la apreciación de distorsiones de la competencia requiere[33] que exista un riesgo real de que la exención pueda por sí sola, de inmediato o en el futuro provocar distorsiones de la competencia. A tal efecto se ha de comprobar si la agrupación tiene la seguridad de conservar la clientela constituida por sus miembros, aun sin la exención.[34]

69. Normalmente, los miembros de una agrupación sólo se agrupan si tienen la seguridad de que los miembros también van a adquirir las prestaciones de la agrupación. Ésta es la verdadera razón de una cooperación de este tipo. Por ello, esta interpretación tiene como consecuencia que deba partirse de la base de que, en principio, la constitución de una agrupación no da lugar a distorsiones de la competencia en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

70. El requisito de la ausencia de distorsiones de la competencia asegura, por su parte, que no se produzcan abusos (véase el artículo 131 de la Directiva del IVA). En particular, se quiere evitar que se aplique la exención en contra del fin de la norma. En último término, corresponde al órgano jurisdiccional nacional juzgar si es así, pero se le han de ofrecer a tal fin ciertos criterios para asegurar una aplicación uniforme.

71. Un indicio de que la aplicación de la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA es contraria a su propia finalidad puede venir dado, por ejemplo, por el hecho de que la agrupación preste los mismos servicios a título oneroso a no miembros, operando así en el mercado, aprovechando efectos de sinergia. En ese caso puede existir un riesgo real de distorsión de la competencia. Otro indicio puede ser que la finalidad principal perseguida sea sólo la de optimizar la carga del IVA (obtención de una ventaja competitiva trasladando a una agrupación cualesquiera prestaciones externas), y no la cooperación mutua para evitar una desventaja competitiva. Asimismo, puede ser un indicio que la agrupación no realice prestaciones de servicios expresamente adaptadas a las necesidades de sus miembros, de modo que esos mismos servicios también puedan ser ofrecidos perfectamente por otros proveedores.

31 Sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal (C-407/07, EU:C:2008:713), apartado 37, y conclusiones del Abogado General Mischo en el asunto Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562), punto 118.

32 Véanse a este respecto las conclusiones del Abogado General Mischo en el asunto Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562), puntos 125 y ss. («deberemos constatar que [el mercado] presenta unas características muy particulares»).

33 Véase la sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), apartado 64.

34 Véanse la sentencia de 20 de noviembre de 2003, Stichting Centraal (C-407/07, EU:C:2003:621), apartado 59, y las conclusiones del Abogado General Mischo en el asunto Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562), puntos 131 y ss.

4. Conclusión

72. En conclusión, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera que la exención nacional se limita a las agrupaciones de sujetos pasivos que realizan operaciones exentas con arreglo al artículo 132, apartado 1, de la Directiva del IVA. En este sentido, se puede presumir que las prestaciones de servicios realizadas por una agrupación en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no ocasionan, en principio, distorsiones de la competencia. No obstante, una agrupación autónoma de personas sólo puede realizar prestaciones de servicios exentas a favor de aquellos miembros que estén sometidos al mismo ordenamiento jurídico que la propia agrupación.

B. Sobre la primera cuestión prejudicial

73. La República de Polonia ha incorporado casi textualmente a su Derecho interno el tenor del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA. Con su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el legislador nacional debió haber dispuesto, además, otras condiciones o procedimientos para valorar la ausencia o existencia de distorsiones de la competencia. Se trata de una posible obligación de concreción más allá del tenor literal de una disposición de la Directiva. El órgano jurisdiccional remitente fundamenta su cuestión en una eventual infracción de los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima.

1. Sobre la aplicabilidad directa del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA

74. Para que exista una obligación de mayor concreción es preciso que el Estado miembro goce de un margen de apreciación en la transposición. Mientras que la República Federal de Alemania afirma que existe tal obligación, debido a la falta de precisión e incondicionalidad del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, el Reino Unido lo niega, aduciendo que dicha disposición es directamente aplicable.

75. Tal y como ya expuse en las conclusiones presentadas en el asunto DNB Banka,[35] el requisito (negativo) de la «distorsión de la competencia» constituye un «simple» concepto jurídico indeterminado que no confiere al legislador nacional ningún margen normativo *abstracto*. Además, la disposición es suficientemente precisa como para satisfacer el principio de seguridad jurídica, ya que «establece una obligación en términos inequívocos».[36]

76. El artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA cumple así la exigencia de precisión y, tal y como expuse también con extensa argumentación en mis conclusiones presentadas en el asunto DNB Banka,[37] es suficientemente claro e incondicional para poder tener efecto directo.[38]

35 Número de asunto del Tribunal de Justicia: C-326/15 (puntos 17 y ss.).

36 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, Grassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386), apartado 45.

37 Número de asunto del Tribunal de Justicia: C-326/15 (puntos 17 y ss.).

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

2. ¿Necesidad de más actos de transposición?

77. Con la incorporación casi idéntica al Derecho nacional del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, que goza de efecto directo, en principio parece que la República de Polonia cumplió con su obligación de transposición. Sin embargo, a semejanza de la Directiva del IVA, la ley nacional atiende únicamente a la condición de que la exención no genere distorsiones de la competencia. Esto hace dudar al órgano jurisdiccional remitente si el Estado miembro, al cumplir su obligación de transposición, no debió haber incluido en la norma, además, otros criterios concretos.

78. Pero yo no comparto esas dudas. A este respecto cabe señalar que, en relación con el artículo 13, apartado 1, de la Directiva del IVA, que también atiende al requisito de la ausencia de distorsión de la competencia y que es directamente aplicable, [39] el Tribunal de Justicia ya ha negado reiteradamente que exista una obligación de transposición más amplia. En particular, en relación con esta cuestión ha resuelto expresamente que el Estado miembro no está obligado a establecer en la ley nacional de transposición ningún requisito adicional. Es más, el Estado miembro puede elegir la técnica legislativa que estime oportuna. Por ejemplo, puede limitarse a incorporar al Derecho nacional la misma redacción que contiene la Directiva o una expresión equivalente. [40]

79. Lo mismo sucede, en mi opinión, con la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA. Tal y como expuse en mis conclusiones presentadas en el asunto DNB Banka, [41] la exención es suficientemente precisa e incondicional y, por tanto, directamente aplicable. Además, la República de Polonia ha transpuesto la disposición debidamente, por lo que resulta irrelevante si, en opinión de quien ha de aplicar el derecho, hubiera sido deseable quizá una transposición algo más concreta.

80. Por lo tanto, no se puede reprochar a la República de Polonia no haber concretado más en su Derecho nacional la manera en que ha de determinarse la ausencia de distorsiones de la competencia, sobre todo porque con cualquier concreción mayor de una Directiva directamente aplicable aumenta el riesgo de infracción de la Directiva y se expone a un procedimiento por incumplimiento.

81. Por lo tanto, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que una normativa nacional como la presente, que no establece ninguna condición ni procedimiento para el cumplimiento del requisito de ausencia de distorsión de la competencia, es compatible con el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA en relación con el artículo 131 de ésta y con los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima que rigen en el Derecho de la Unión.

39 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.

40 Véanse, expresamente, las sentencias de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros (231/87 y 129/88, EU:C:1989:381), apartados 18 y 23; de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros (C-4/89, EU:C:1990:204), apartado 14, y de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691), apartado 31.

41 Número de asunto del Tribunal de Justicia: C-326/15 (puntos 17 y ss.).

VI. Propuesta de resolución

82. En consecuencia, propongo responder del siguiente modo a las cuestiones planteadas por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) de Varsovia:

«Se ha de considerar que la exención nacional se limita a las agrupaciones de sujetos pasivos que realizan operaciones exentas con arreglo al artículo 132, apartado 1, de la Directiva del IVA, por lo que las agrupaciones de compañías aseguradoras no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

1) El artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no se opone a una disposición nacional que no establece ninguna condición ni procedimiento para el cumplimiento del requisito de ausencia de distorsión de la competencia.

2) En general, se puede presumir que las prestaciones de servicios de una agrupación a efectos del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no ocasionan distorsiones de la competencia. Este requisito de la exención debe interpretarse restrictivamente como disposición dirigida a evitar abusos.

3) Una agrupación autónoma de personas sólo puede realizar prestaciones de servicios exentas a favor de aquellos miembros que estén sometidos al mismo ordenamiento jurídico que la propia agrupación.»