Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 6 de octubre de 2016 [1]

Asunto C-274/15

Comisión Europea
contra

Gran Ducado de Luxemburgo

«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 determinadas agrupaciones a favor de sus miembros — Prestación de los servicios directamente necesarios para el ejercicio de una actividad exenta o no sujeta — Deducción del impuesto soportado por los miembros de la agrupación — Actuación de un miembro en nombre propio por cuenta de la agrupación»

I. Introducción

1. El recurso de la Comisión Europea contra el Gran Ducado de Luxemburgo que ha dado lugar al presente procedimiento se dirige contra distintas disposiciones del Derecho luxemburgués en materia del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), relacionadas con la exención prevista en 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»). [3] El antecedente que subyace a dicha exención es la decisión del legislador de la Unión de no conceder, en principio, ningún derecho a deducción a las empresas que realicen prestaciones exentas, como por ejemplo los hospitales, los médicos o los colegios. De este modo, si bien las prestaciones que realizan esas empresas no están gravadas, las prestaciones que reciben sí que soportan la carga del IVA. La consecuencia es una exención meramente parcial de la prestación al consumidor final, dado que el IVA no deducible se tiene generalmente en cuenta a la hora de calcular el precio, de manera que el receptor de la prestación soporta indirectamente dicho impuesto.

2. El hecho de que esas empresas no tengan derecho a deducción da lugar a que la adquisición de prestaciones (sujetas) que podría realizar igualmente la propia empresa puede influir negativamente en el cálculo del precio en cuanto al importe del IVA no deducible. Por consiguiente, en general resulta más interesante desde el punto de vista económico prestar uno mismo dichos servicios, en vez de adquirirlos de otra empresa abonando el IVA. En definitiva, en el vigente sistema del IVA, la creación

1 — Lengua original: alemán.

2 — DO 2006, L 347, p. 1.

3 — Dicha norma de exención y los numerosos requisitos para su aplicación han sido examinados en las últimas décadas por el Tribunal de Justicia en tan sólo tres ocasiones [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)]. No obstante, en la actualidad hay hasta cuatro asuntos pendientes ante el Tribunal de Justicia, a saber, el caso de autos y los asuntos DNB Banka (C-326/15), Aviva (C-605/15) y Comisión/Alemania (C-616/15).

de una exención del impuesto sin derecho a deducción implica que la empresa que realiza prestaciones exentas recibe el mismo trato que el consumidor final, quien asimismo no devenga IVA, pero tampoco puede ejercer el derecho a deducción, incluso aunque preste servicios o entregue bienes a título oneroso.

3. No obstante, dado que las empresas que realizan prestaciones exentas pueden encontrarse en una situación en que desde el punto de vista económico sea razonable o incluso necesario realizar determinadas prestaciones no de forma individual, sino conjuntamente con otras empresas igualmente exentas (por ejemplo, varios médicos ejercientes en consulta particular utilizan conjuntamente un dispositivo médico de gran tamaño), el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA también exime tales prestaciones efectuadas por la agrupación a favor de sus miembros. De este modo, el hecho de que no sea posible deducir el impuesto no influye a este respecto en el cálculo del precio, lo cual permite mantener la cuantía de la exención con respecto al consumidor final con independencia de que la empresa exenta realice ella misma la totalidad de la prestación o lo haga conjuntamente con otras empresas exentas.

4. Mediante el presente procedimiento ha de dilucidarse si, al transponer esta exención y otras disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión en materia de IVA, el Gran Ducado de Luxemburgo ha ido demasiado lejos, vulnerando el Derecho de competencia, a fin de salvaguardar los intereses económicos de sus empresas.

II. Marco jurídico

Derecho de la Unión

5. El artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA describe del modo siguiente el concepto de tributación del IVA:

«En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»

6. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, están sujetas al IVA «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal». De conformidad con la letra a) de la disposición, lo mismo sucede también con las «entregas de bienes».

7. 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.»

8. Sobre la deducción del IVA que grava los elementos constitutivos del precio de una operación (deducción del impuesto soportado), el artículo 168 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[…]».

9. Sobre el procedimiento de deducción, el artículo 178 de la Directiva del IVA [4] dispone:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240;

[…]».

10. Por último, la Directiva del IVA contiene también ciertas disposiciones especiales sobre operaciones en comisión, que resultan relevantes para el presente procedimiento. Se trata, por un lado, de su artículo 14, apartado 2, que dispone lo siguiente en cuanto a las entregas de bienes:

«2. Además de la operación contemplada en el apartado 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes:

[…]

c) la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta.»

11. Por otro lado, el artículo 28 de la Directiva del IVA establece, en cuanto a las prestaciones de servicios:

«Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.»

4 — En la versión anterior a la modificación efectuada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación (DO 2010, L 189, p. 1), que, a tenor de su artículo 2, apartado 1, párrafo segundo, no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2013, por lo que no es aplicable al presente asunto.

12. Todas las disposiciones esenciales se encontraban ya en 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»),[5] que fue recodificada por la Directiva del IVA. Por lo tanto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recaída en relación con la Sexta Directiva también puede tenerse en cuenta en el presente caso.

Derecho luxemburgués

13. El artículo 44, apartado 1, letra y), de la Ley de 12 de febrero de 1979, del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Ley luxemburguesa del IVA»), contiene una exención idéntica a la versión en lengua francesa del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

14. Para precisar la aplicación de esta exención se adoptó el Reglamento gran ducal de 21 de enero de 2004, relativo a la exención del IVA de las prestaciones de servicios realizadas por las agrupaciones autónomas de personas a favor de sus miembros (en lo sucesivo, «Reglamento luxemburgués»).

15. Con arreglo al artículo 1 del Reglamento luxemburgués, las agrupaciones autónomas de personas, a efectos del artículo 44, apartado 1, letra y), de la Ley luxemburguesa del IVA, han de tener personalidad jurídica [letra a)] o actuar bajo una denominación propia, en tanto que agrupación, frente a sus miembros y frente a terceros [letra b)]. Mediante el Reglamento gran ducal de 7 de agosto de 2012, la citada disposición se completó con un segundo párrafo, con arreglo al cual el Reglamento no es aplicable a las agrupaciones autónomas cuyas prestaciones de servicios respecto a uno o más miembros se destinen principalmente a la realización de operaciones gravadas.

16. El artículo 2 del Reglamento luxemburgués establece los requisitos de la exención prevista en el artículo 44, apartado 1, letra y), de la Ley luxemburguesa del IVA. Su letra a), primera frase, dispone que la actividad de la agrupación debe consistir exclusivamente en prestaciones de servicios directamente necesarias para el ejercicio de la actividad de sus miembros. Por su parte, la actividad de los miembros ha de estar exenta del impuesto o los miembros no deben tener la cualidad de sujeto pasivo a este respecto. Sin embargo, con arreglo a la letra a), segunda frase, también cumplen este requisito las personas que, en el marco de su actividad económica exenta o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, realizan igualmente operaciones no exentas, siempre que éstas no excedan el 30 % del volumen de negocios total. El artículo 3 del Reglamento luxemburgués regula otras particularidades de este límite, conforme a las cuales, en determinadas circunstancias, el mismo puede elevarse hasta el 50 %.

17. Por otro lado, el artículo 4 del Reglamento luxemburgués permite a dichas personas ejercer el derecho a deducción respecto al IVA facturado *a la agrupación* con ocasión de las prestaciones adquiridas por ésta. De acuerdo con la Circular administrativa n.º 707 de 29 de enero de 2004 (en lo sucesivo, «Circular administrativa luxemburguesa»), que, en particular, establece la documentación que para ello deben presentar los miembros de la agrupación, dicho traslado del derecho a deducción tiene por objeto garantizar la neutralidad fiscal.

18. Por último, una nota de 18 de diciembre de 2008 del Grupo de Trabajo del IVA que opera en el seno del Comité d'Observation des Marchés (Comité de Observación de los Mercados, COBMA), redactada, según indica su tenor, de acuerdo con la Administration de l'Enregistrement et des Domaines (Administración tributaria luxemburguesa), se refiere asimismo a la exención para las agrupaciones autónomas de personas (en lo sucesivo, «nota del COBMA»). Dicha nota trata, entre otros aspectos, la cuestión relativa a la persona que ha de figurar en una factura expedida por un

5 — DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

tercero y relativa a gastos comunes, en caso de que la agrupación carezca de personalidad jurídica propia. A este respecto se aclara que, en el supuesto de que un miembro adquiera prestaciones de un tercero en nombre propio y por cuenta de la agrupación, la afectación de los gastos comunes a la agrupación es una operación excluida del ámbito de aplicación del IVA.

III. Antecedentes del litigio

19. Mediante escrito de 7 de abril de 2011, la Comisión comunicó al Gran Ducado de Luxemburgo que albergaba dudas acerca de la conformidad con el Derecho de la Unión de diversas disposiciones luxemburguesas relativas a la transposición de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

20. En su dictamen motivado de 27 de enero de 2012, la Comisión consideró que sus dudas no habían sido resueltas y requirió al Gran Ducado de Luxemburgo para que, en el plazo de dos meses, emprendiese las medidas necesarias para adaptar sus disposiciones a lo prescrito por el Derecho de la Unión.

21. En primer lugar, señaló que el Gran Ducado de Luxemburgo no respetaba el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA en la medida en que la exención luxemburguesa se aplicaba también en supuestos en que la agrupación *no* presta un servicio directamente necesario para la actividad exenta o no sujeta de uno de sus miembros. En segundo lugar, observó que es contrario a los artículos 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva del IVA conceder a los miembros de la agrupación el derecho a deducción del impuesto soportado respecto a prestaciones que no han sido recibidas por éstos ni se han facturado a su nombre, sino que han sido recibidas por la agrupación y se han facturado a nombre de ésta. En tercer lugar, consideró que, con arreglo a los artículos 14, apartado 2, letra c), y 28 de la Directiva del IVA, la adquisición de una prestación por parte de un miembro por cuenta de la agrupación debe ser tratada como dos prestaciones sucesivas y no puede considerarse irrelevante a efectos del IVA.

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

22. Al no haberse atenido el Gran Ducado de Luxemburgo al requerimiento de la Comisión dentro del plazo fijado, el 8 de junio de 2015 la Comisión interpuso recurso ante el Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 258 TFUE, apartado 2, solicitando:

— Que se declare que el Gran Ducado de Luxemburgo ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva del IVA y, en particular, del artículo 2, apartado 1, letra c); artículo 132, apartado 1, letra f); artículo 1, apartado 2, párrafo segundo; artículo 168, letra a); artículo 178, letra a); artículo 14, apartado 2, letra c), y artículo 28 de la citada Directiva, al establecer el régimen del IVA aplicable a las agrupaciones autónomas de personas, tal y como se define en el artículo 44, apartado 1, letra y), de la Ley luxemburguesa del IVA, en los artículos 1 a 4 del Reglamento luxemburgués, en la Circular administrativa luxemburguesa y en la nota del COBMA.

— Que se condene en costas al Gran Ducado de Luxemburgo.

23. El Gran Ducado de Luxemburgo solicita:

— Que se desestime el recurso de la Comisión, en parte por inadmisible y en lo demás por infundado o, subsidiariamente, en su totalidad por infundado.

— Que se condene en costas a la Comisión.

24. Las partes han intervenido ante el Tribunal de Justicia, en primer lugar por escrito y, el 30 de junio de 2016, también verbalmente.

V. Apreciación

A. *Sobre el primer motivo de recurso: utilización de las prestaciones de servicios por los miembros de la agrupación*

25. Con su primer motivo, la Comisión alega una violación de los artículos 2, apartado 1, letra c), y 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

26. Señala que, de conformidad con el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, en principio todas las prestaciones de servicios realizadas por sujetos pasivos están sujetas al IVA. Aunque el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA contiene una exención para las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas a favor de sus miembros, la misma sólo se aplica, entre otros requisitos, cuando dichas prestaciones de servicios se realizan con objeto de proporcionar a los miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de una actividad que esté o bien exenta, o bien no comprendida en el ámbito de aplicación del IVA.

27. Sin embargo, en opinión de la Comisión, con arreglo a los artículos 2, letra a), y 3 del Reglamento luxemburgués, la exención del artículo 44, apartado 1, letra y), de la Ley luxemburguesa del IVA se aplica también cuando las prestaciones de servicios realizadas por la agrupación se destinan a la actividad *gravada* de un miembro, siempre que el volumen de negocios de dicha actividad no exceda el 30 % o, en determinados casos, el 45 % del volumen de negocios total.

1. Admisibilidad del primer motivo

28. El Gran Ducado de Luxemburgo considera que el primer motivo es inadmisible.

29. Alega que, con su primer motivo, la Comisión ha ampliado el objeto del procedimiento en relación con el dictamen motivado. Mientras que en éste la Comisión sólo criticaba que queden exentas del impuesto las prestaciones de servicios de la agrupación que principal o exclusivamente se destinen a la realización de operaciones gravadas de los miembros, el recurso no se limita sólo a este extremo: ahora la Comisión critica, en general, que puedan quedar exentas del impuesto las prestaciones de servicios de la agrupación relacionadas con operaciones gravadas de un miembro.

30. De acuerdo con reiterada jurisprudencia, el objeto del recurso previsto en el artículo 258 TFUE queda delimitado por el dictamen motivado de la Comisión, de manera que el recurso debe basarse en los mismos motivos y alegaciones que dicho dictamen motivado. [6] No obstante, la Comisión puede precisar en el recurso sus imputaciones iniciales, siempre que no modifique el objeto del litigio. [7]

31. Del dictamen motivado de la Comisión se deduce claramente que, a su parecer, la legislación luxemburguesa no respeta el requisito del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA con arreglo al cual la agrupación debe realizar las prestaciones de servicios con objeto de proporcionar los servicios directamente necesarios para una actividad de un miembro que esté exenta

6 — Véanse, en particular, las sentencias de 15 de diciembre de 1982, Comisión/Dinamarca (211/81, EU:C:1982:437), apartado 14; de 26 de abril de 2005, Comisión/Irlanda (C-494/01, EU:C:2005:250), apartado 35, y de 16 de abril de 2015, Comisión/Alemania (C-591/13, EU:C:2015:230), apartado 19.

7 — Véanse las sentencias de 11 de septiembre de 2001, Comisión/Irlanda (C-67/99, EU:C:2001:432), apartado 23; de 19 de diciembre de 2013, Comisión/Polonia (C-281/11, EU:C:2013:855), apartado 88, y de 16 de abril de 2015, Comisión/Alemania (C-591/13, EU:C:2015:230), apartado 19.

o para la cual éste no tenga la cualidad de sujeto pasivo.[8] Por lo tanto, cuando la Comisión expone detalladamente en su escrito de recurso, en relación con este objeto del litigio, que existe una infracción por parte de las disposiciones luxemburguesas en todos los casos en que las prestaciones de servicios se destinen a una operación gravada de un miembro, lo único que hace es precisar legítimamente su imputación formulada anteriormente.

32. Además, el Gran Ducado de Luxemburgo aprecia en el comportamiento de la Comisión en el procedimiento administrativo previo una infracción del principio de cooperación leal, consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3. Así, tras expirar el plazo fijado por la Comisión en el dictamen motivado, el Gran Ducado de Luxemburgo comunicó a la Comisión que, como reacción a la primera imputación del dictamen motivado, se había completado el artículo 1 del Reglamento luxemburgués.[9] Pues bien, el Gran Ducado de Luxemburgo afirma que la Comisión no formuló ninguna reserva respecto a dicha modificación durante dieciocho meses, antes de anunciar la presentación del recurso.

33. De acuerdo con reiterada jurisprudencia, el momento para ejercitar una acción por incumplimiento queda, en principio, a criterio de la Comisión.[10] En el presente caso no se aprecia ninguna circunstancia excepcional por la cual el comportamiento de la Comisión en el procedimiento administrativo previo pueda haber vulnerado los derechos de defensa del Gran Ducado de Luxemburgo. En particular, la Comisión no está obligada a pronunciarse, antes de interponer el recurso, sobre la idoneidad de las medidas correctoras adoptadas por el Estado miembro después de expirar el plazo fijado en el dictamen motivado, pues, a efectos de la existencia de una infracción y, por tanto, para la fundamentación del recurso, únicamente resulta relevante la situación legal del Estado miembro en el momento de concluir dicho plazo.[11]

34. Por lo tanto, el primer motivo es admisible.

2. Fundamentación del primer motivo

35. Con carácter subsidiario, el Gran Ducado de Luxemburgo alega que el primer motivo de recurso es asimismo infundado en cuanto al fondo.

36. En su opinión, la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA es aplicable a las agrupaciones cuyos miembros, junto a sus actividades exentas o excluidas del ámbito de aplicación del impuesto, ejercen también una actividad gravada. Afirma que las prestaciones de servicios realizadas por una agrupación constituyen, por su propia naturaleza, gastos generales de un miembro que no se pueden asignar a ninguna de sus actividades en concreto. Por lo tanto, si sólo pudiesen quedar exentas las prestaciones de servicios relacionadas únicamente con actividades exentas o excluidas del ámbito de aplicación del impuesto, en la práctica la exención carecería por completo de un ámbito de aplicación.

8 — Véanse los puntos 20, 21, 68 y 69 del dictamen motivado.

9 — Véase el punto 15 de las presentes conclusiones.

10 — Véanse, en particular, las sentencias de 10 de diciembre de 1968, Comisión/Italia (7/68, EU:C:1968:51), página 642; de 1 de junio de 1994, Comisión/Alemania (C-317/92, EU:C:1994:212), apartado 4, y de 16 de abril de 2015, Comisión/Alemania (C-591/13, EU:C:2015:230), apartado 14.

11 — Véanse, en particular, las sentencias de 10 de septiembre de 1996, Comisión/Alemania (C-61/94, EU:C:1996:313), apartado 42; de 26 de abril de 2005, Comisión/Irlanda (C-494/01, EU:C:2005:250), apartado 29, y de 26 de mayo de 2016, Comisión/Grecia (C-244/15, EU:C:2016:359), apartado 47.

37. Por otro lado, el Gran Ducado hace referencia a la modificación del Reglamento luxemburgués mediante la adición de un párrafo segundo al artículo 1,[12] alegación que, sin embargo, no es relevante para el presente recurso, pues para su apreciación se ha de atender a la situación legal de Luxemburgo al concluir el mes de marzo de 2012, cuando expiró el plazo fijado en el dictamen motivado,[13] y la citada disposición se adoptó después de esa fecha, el 7 de agosto de 2012.

38. Para valorar el primer motivo de recurso deben distinguirse dos requisitos diferentes establecidos en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, que claramente se derivan de su tenor.

39. En primer lugar, la exención requiere que los miembros de la agrupación ejerzan una actividad exenta o una actividad para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo.

40. En segundo lugar, para estar exenta del impuesto, la prestación de servicios debe realizarse con objeto de proporcionar los servicios directamente necesarios para el ejercicio de la actividad exenta o de la actividad para la cual el miembro no tiene la cualidad de sujeto pasivo. Por lo tanto, si un miembro de una agrupación ejerce, además de una actividad exenta, una actividad gravada, las prestaciones de servicios de la agrupación a favor del miembro sólo podrán estar exentas si se destinan directamente al ejercicio de su actividad exenta, y no al de su actividad gravada.

41. En cuanto a este segundo requisito, de carácter acumulativo, ha de señalarse que de la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA no se deduce ningún motivo para apartarse del claro tenor de la disposición. En efecto, respecto a dicha disposición el Tribunal de Justicia ha declarado por analogía que, dada la interpretación necesariamente estricta de las exenciones del IVA, cualquier interpretación del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA que amplíe el alcance de su texto será incompatible con la finalidad de esta disposición.[14]

42. Si bien es cierto que una interpretación estricta de las exenciones no ha de dar lugar a que éstas queden privadas de efectos o resulten inaplicables en la práctica,[15] en el presente caso no puede decirse que suceda así. En contra de lo afirmado por el Gran Ducado de Luxemburgo, las prestaciones de servicios de una agrupación a favor de sus miembros no se incardinan necesariamente en los gastos generales de los miembros y, por tanto, en el conjunto de sus actividades. Esto sólo es así cuando un miembro encomienda a la agrupación tareas que pertenecen a su actividad administrativa general, como por ejemplo la contabilidad. Pero un miembro también puede delegar en la agrupación otras actividades, como por ejemplo la explotación de un dispositivo médico de gran tamaño, que guarden relación directa únicamente con su actividad exenta.

43. Por lo tanto, dado que el artículo 2, letra a), del Reglamento luxemburgués prevé la exención también en caso de que la prestación de servicios no se destine a proporcionar los servicios directamente necesarios para el ejercicio de una actividad exenta o no sujeta de un miembro, infringe los artículos 2, apartado 1, letra c), y 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.

44. En consecuencia, el primer motivo de la Comisión ha de prosperar.

12 — Véase el punto 15 de las presentes conclusiones.

13 — Véase el punto 33 de las presentes conclusiones.

14 — 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.

15 — Véanse las sentencias de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), apartado 62, y de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713), apartado 30, ambas referidas al artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva; en relación con otras exenciones, véanse también las sentencias de 14 de junio de 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343), apartado 16, y de 9 de diciembre de 2015, Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801), apartado 68.

B. ***Sobre el segundo motivo de recurso: derecho a deducción de los miembros de la agrupación***

45. Con su segundo motivo, la Comisión alega una violación de los artículos 1, apartado 2, párrafo segundo; 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva del IVA.

46. Señala que, con arreglo al artículo 4 del Reglamento luxemburgués, los miembros de la agrupación que ejercen una actividad gravada están facultados para deducir el impuesto soportado respecto a las prestaciones adquiridas, no por el propio miembro, sino por la agrupación para el ejercicio de la actividad del miembro. Sin embargo, a juicio de la Comisión, de conformidad con las disposiciones de la Directiva del IVA y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sólo la agrupación puede tener derecho a deducción a ese respecto, y este derecho no puede trasladarse a los miembros de la agrupación. Además, alega la Comisión que el ejercicio del derecho a deducción del artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA está vinculado a la posesión de una factura expedida a su propio nombre, y no al de otra persona (como, en este caso, la agrupación).

47. El Gran Ducado de Luxemburgo se remite en su defensa al tenor de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, con arreglo al cual los gastos causados por la agrupación no son propios de la misma, sino «gastos hechos en común» por los miembros. Afirma que, conforme a la sentencia PPG Holdings,[16] lo determinante para el derecho a deducción es, en último término, quién ha de asumir los gastos correspondientes, que en el presente caso son los miembros. Además, en su opinión sería contrario al principio de neutralidad fiscal que los miembros no tuviesen derecho a deducción, ya que la propia agrupación no puede deducir el impuesto soportado.

48. Por otro lado, el Gran Ducado de Luxemburgo efectúa una comparación con las comunidades de propietarios de edificios: también en ese caso los copropietarios tienen derecho a deducción respecto a las prestaciones recibidas por la comunidad en su conjunto. Parece evidente que la defensa del Gran Ducado de Luxemburgo se basa en la idea de que una agrupación no es en sí misma un sujeto pasivo, sino que es «transparente». Consecuentemente, desde el punto de vista del IVA, las prestaciones recibidas por la agrupación se trasladan directamente a los miembros.

49. Sin embargo, las agrupaciones en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA —que son las únicas a las que se refiere la regulación impugnada relativa a la deducción del impuesto soportado— tienen que ser precisamente sujetos pasivos a efectos del artículo 9 de la Directiva del IVA.

50. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado por analogía respecto al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA que cualquier interpretación de dicho precepto que amplíe el alcance de su texto es incompatible con la finalidad de esta disposición.[17] Pues bien, del tenor de dicho precepto se desprende que la agrupación «autónoma» realiza como tal las prestaciones de servicios, por lo que ha de distinguirse de sus miembros desde el punto de vista del IVA. Dado que la exención únicamente resulta aplicable a las prestaciones de servicios realizadas por la propia agrupación, ésta tiene que 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 realizaría ninguna prestación de servicios sujeta al impuesto que pudiera quedar exenta. En efecto, este último precepto dispone que sólo están sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas «por un sujeto pasivo que actúe como tal».

16 — Sentencia de 18 de julio de 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526).

17 — 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.

51. Una interpretación distinta daría lugar a que la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA comprendiese igualmente los servicios que se presten mutuamente los miembros de una agrupación que no sea autónoma desde el punto de vista del IVA. Ahora bien, ello ampliaría considerablemente el ámbito de aplicación de esta exención y, en función de cómo se defina el concepto de agrupación, eximiría del impuesto igualmente los servicios prestados entre empresas pertenecientes a un grupo. Es cierto que esto podría llegar a considerarse compatible con la finalidad del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, que, según la jurisprudencia, consiste en evitar que «la persona que ofrezca determinados servicios quede sometida al pago de ese impuesto cuando se ha visto obligada a colaborar con otros profesionales a través de una estructura común que se hace cargo de las actividades necesarias para la prestación de dichos servicios». [18] Sin embargo, esta interpretación no sólo entraría en conflicto con el tenor de la exención, sino también con el artículo 11 de la Directiva del IVA, que prevé una regulación propia para los grupos de empresas, supeditada a otros requisitos, y con la jurisprudencia, hoy en día consolidada, que pone en relieve el principio general de la interpretación estricta de las exenciones en materia de IVA. [19]

52. En definitiva, las agrupaciones autónomas en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, que tienen como tales la cualidad de sujeto pasivo, deben diferenciarse de la mera actuación en común de varias personas, en que la agrupación no es, precisamente, un sujeto pasivo independiente. Posiblemente este último sea el caso de las comunidades de propietarios a las que se refiere el Gran Ducado de Luxemburgo en su comparación, situación que debe calificarse de mera actuación en común de los miembros. [20]

53. Ahora bien, si la agrupación a que se refiere la normativa impugnada constituye un sujeto pasivo independiente frente a sus miembros, sólo ella puede tener derecho a deducción respecto de las prestaciones por ella adquiridas. En efecto, con arreglo al artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, el sujeto pasivo sólo tiene derecho a deducción respecto de los «bienes que *le* hayan sido […] entregados y por los servicios que *le* hayan sido […] prestados». [21]

54. Si bien es cierto que, tal y como se deduce en particular de la sentencia PPG Holdings, citada por el Gran Ducado de Luxemburgo, la adquisición personal de prestaciones también puede consistir en que el sujeto pasivo encargue prestaciones de las que se beneficie igualmente un tercero, [22] de ello no se desprende ningún derecho a deducción a favor de quien no ha encargado las prestaciones y que, por tanto, no es a quien se han entregado los bienes o prestado los servicios en el sentido del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA.

55. Por último, la regulación impugnada establecida en el artículo 4 del Reglamento luxemburgués tampoco es necesaria para garantizar el principio de neutralidad fiscal. En su acepción como neutralidad con respecto a la carga fiscal, [23] dicho principio sólo garantiza que los sujetos pasivos cuya propia actividad esté sometida al IVA queden totalmente liberados del peso del IVA soportado en el marco de sus actividades económicas. [24] En consecuencia, la agrupación no puede ejercitar ningún

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

19 — Véanse, en particular, 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 — Véase al respecto la sentencia de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), apartados 54 a 56; véanse también, en general sobre la relación entre una sociedad y sus socios a efectos del IVA y en cuanto a la condición de sujeto pasivo, las 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).

21 — La cursiva es añadida.

22 — Véase la sentencia de 18 de julio de 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), apartados 19 a 29.

23 — Sobre los distintos significados de este principio, véase la sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartados 46 a 48, y, a título complementario, las sentencias de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, EU:C:2001:280), apartado 76, y de 2 de julio de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), apartado 40.

24 — Véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), apartado 19; de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 47, y de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 29.

derecho a deducción cuando realice prestaciones de servicios exentas a favor de sus miembros con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA. En cambio, si realiza prestaciones de servicios destinadas a una actividad gravada de sus miembros, éstas no están exentas del impuesto en virtud del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA.[25] Por lo tanto, con arreglo al artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, en este último caso tienen derecho a deducción tanto la agrupación con respecto a las prestaciones recibidas por ésta como los miembros con respecto a las prestaciones realizadas por la agrupación.

56. Además de la infracción del artículo 168, letra a), que, habida cuenta de lo anterior, procede estimar, la Comisión se refiere asimismo al artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, el cual, no obstante, carece de significado autónomo, pues sólo es de contenido programático.

57. Tampoco existe una infracción adicional del artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA por parte del Gran Ducado de Luxemburgo.

58. Aunque, con arreglo a dicha disposición, para poder ejercer su derecho a deducción previsto en el artículo 168, letra a), el sujeto pasivo debe estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240, de dichos preceptos no se puede deducir que, como argumenta la Comisión, la factura deba estar expedida a nombre del sujeto pasivo que ejerce la deducción ante las autoridades tributarias. El artículo 226, punto 5, de la Directiva del IVA únicamente establece que en la factura debe mencionarse el nombre del destinatario de la prestación.

59. El Derecho luxemburgués no se aparta de esa exigencia cuando concede a los miembros de la agrupación un derecho a deducción que no les asiste en virtud del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA. Dicho con otras palabras, el hecho de que en la factura figure la agrupación como destinataria de la prestación no es incorrecto, antes bien al contrario, al figurar ese nombre correcto se deja constancia de que los miembros de la agrupación no tienen derecho a deducción, ya que no son destinatarios de la prestación. En cambio, si el Gran Ducado de Luxemburgo dispusiese que en la factura debe mencionarse el respectivo miembro de la agrupación, como falso destinatario de la prestación, con ello vulneraría el artículo 226, punto 5, de la Directiva del IVA.

60. Por lo tanto, el segundo motivo de recurso sólo está fundado en la medida en que se alega una infracción del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA.

C. *Sobre el tercer motivo de recurso: no tributación de las prestaciones de los miembros a favor de la agrupación*

61. Por último, en su tercer motivo la Comisión alega la infracción de los artículos 14, apartado 2, letra c), y 28 de la Directiva del IVA.

62. La Comisión observa que, con arreglo a dichas disposiciones, en caso de que un sujeto pasivo actúe como mediador, en nombre propio y por cuenta ajena, realizando prestaciones a favor de un tercero o recibiendo prestaciones de éste, se ha de presumir la existencia de dos prestaciones idénticas y sucesivas a efectos del IVA, por un lado, entre el comitente y el sujeto pasivo y, por otro, entre el sujeto pasivo y el tercero. En cambio, la nota del COBMA prevé que, cuando un miembro adquiera prestaciones en nombre propio, pero por cuenta de la agrupación, el traslado de los gastos correspondientes a la agrupación es irrelevante a efectos del IVA.

25 — Véanse los puntos 40 a 42 de las presentes conclusiones.

1. Admisibilidad del tercer motivo

63. Respecto al tercer motivo, el Gran Ducado de Luxemburgo también formula una excepción de inadmisibilidad.

64. En su opinión, la nota del COBMA no es imputable al Gran Ducado de Luxemburgo. Afirma que el COBMA es un organismo informal, de naturaleza privada y sin reconocimiento oficial. Y nada cambia a este respecto, a su parecer, el hecho de que la página web de la Administración tributaria luxemburguesa se remita a la nota, pues dicha remisión se lleva a cabo solamente en el apartado «Actualidad», que informa también sobre artículos de prensa, entre otras cosas.

65. Sin embargo, la Comisión considera que la Administración tributaria luxemburguesa es coautora de la nota del COBMA, tal y como se deduce del texto de la misma. Por lo tanto, el contenido de la nota refleja la opinión jurídica y la práctica de la Administración tributaria luxemburguesa.

66. Dado que el Gran Ducado de Luxemburgo no ha rebatido la alegación de la Comisión según la cual el contenido impugnado de la nota del COBMA se corresponde con la práctica de la Administración tributaria luxemburguesa, no es preciso resolver la cuestión de si el propio escrito se puede atribuir al Gran Ducado de Luxemburgo, pues los Estados miembros pueden infringir el Derecho de la Unión no sólo con la adopción de normas jurídicas, sino también con su práctica administrativa.

67. Y por esa misma razón tampoco es necesario aclarar si la objeción de la atribución indebida (en caso de que prosperase) afecta a la admisibilidad o a la fundamentación del tercer motivo. En consecuencia, el tercer motivo es, en cualquier caso, admisible.

2. Fundamentación del tercer motivo

68. El Gran Ducado de Luxemburgo alega que el tercer motivo es infundado, aduciendo que la argumentación de la Comisión sólo podría prosperar si la agrupación y sus miembros fueran independientes entre sí. Pero no sucede así precisamente en el caso de una agrupación que carece de personalidad jurídica propia y que existe sólo en virtud del acuerdo contractual de sus miembros, dándose la circunstancia de que, en contra de lo afirmado por la Comisión, el pasaje criticado de la nota del COBMA se refiere exclusivamente a dichas agrupaciones. En efecto, el Grand Ducado de Luxemburgo afirma que tales agrupaciones actúan únicamente por medio de sus miembros gerentes y no son necesariamente sujetos pasivos diferentes de estos últimos. Añade que el Tribunal de Justicia resolvió de forma análoga el asunto EDM. [26]

69. Esta argumentación del Gran Ducado de Luxemburgo debe ser rechazada en su totalidad. Como ya se ha expuesto, el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva del IVA, al que se refiere en exclusiva la nota del COBMA, requiere precisamente que la agrupación sea un sujeto pasivo independiente de sus miembros. [27]

70. Con arreglo al artículo 14, apartado 2, letra c), se entiende por «entrega de bienes», en particular, la transmisión de bienes efectuada en virtud de un contrato de comisión de compra. El artículo 28 de la Directiva del IVA establece la ficción de que, cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios, se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate. Como declaró el Tribunal de Justicia en su sentencia

26 — Sentencia de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).

27 — Véanse los puntos 49 a 52 de las presentes conclusiones.

Henfling y otros [28] en relación con la comisión de venta, el artículo 28 de la Directiva del IVA crea la ficción de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente, del comitente al mediador y del mediador al cliente. Y lo mismo sucede, a la inversa, con la comisión de compra, a la que se refiere la Nota del COBMA.

71. Por lo tanto, de las mencionadas disposiciones se deduce que, en el supuesto de una comisión de compra, es decir, de que se encargue a un comprador la adquisición de un bien o de una prestación de servicios en nombre propio, pero por cuenta del comitente, a efectos del IVA se produce otra entrega del bien o una nueva prestación de servicios por parte del comprador a favor del comitente. Esto no es compatible con el tratamiento que, con arreglo a la nota del COBMA, la Administración tributaria luxemburguesa otorga a la relación entre la agrupación y el miembro, considerándola irrelevante a efectos del IVA. Si la agrupación debe reembolsar al miembro los costes de la compra, existe a ese respecto un acuerdo de comisión que debe ser tratado con arreglo al artículo 14, apartado 2, letra c), y al artículo 28 de la Directiva del IVA.

72. Por lo tanto, la práctica de la Administración tributaria luxemburguesa con arreglo a la regulación establecida en la nota del COBMA que impugna la Comisión vulnera los artículos 14, apartado 2, letra c), y 28 de la Directiva del IVA. Y esto es así con independencia de que dicha regulación afecte a todas las agrupaciones o (como alega el Gran Ducado de Luxemburgo) sólo a aquellas que carecen de personalidad jurídica propia. En consecuencia, para la resolución del presente procedimiento es irrelevante la discrepancia que a este respecto existe entre las partes sobre el alcance del ámbito de aplicación de la regulación luxemburguesa.

73. Por lo tanto, también está fundado el tercer motivo de recurso.

D. *Conclusión y costas*

74. En conclusión, procede estimar el recurso íntegramente en cuanto al primer y al tercer motivo, y parcialmente en cuanto al segundo.

75. Respecto a las costas procede resolver de conformidad con el artículo 138, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento, con arreglo al cual, en caso de estimación parcial de las pretensiones, en principio cada parte ha de cargar con sus propias costas. No obstante, habida cuenta de las circunstancias del presente caso, procede imponer al Gran Ducado de Luxemburgo la totalidad de las costas, de conformidad con la segunda frase de dicha disposición, ya que la desestimación parcial de las pretensiones de la Comisión en lo relativo a su alegación de infracción adicional del artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA [29] carece de relevancia.

VI. Conclusión

76. Por lo tanto, propongo al Tribunal de Justicia que resuelva del modo siguiente el recurso de la Comisión contra el Gran Ducado de Luxemburgo:

1) El Gran Ducado de Luxemburgo ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 2, apartado 1, letra c), y 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, al adoptar y mantener disposiciones que eximen del IVA las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas a favor de sus miembros incluso cuando dichas prestaciones

28 — Sentencia de 14 de julio de 2011 (C-464/10, EU:C:2011:489), apartado 35.

29 — Véanse los puntos 57 a 59 de las presentes conclusiones.

no tengan por objeto proporcionar los servicios directamente necesarios para el ejercicio de una actividad exenta de los miembros o de una actividad para la que éstos no tienen la cualidad de sujeto pasivo.

2) El Gran Ducado de Luxemburgo ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 al adoptar y mantener disposiciones que permiten al miembro de una agrupación en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva ejercer el derecho a deducción del impuesto soportado respecto de prestaciones que no ha recibido él personalmente, sino la agrupación.

3) El Gran Ducado de Luxemburgo ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 14, apartado 2, letra c), y 28 de la Directiva 2006/112 al observar una práctica que, en caso de adquisición de bienes o servicios por parte de un miembro de una agrupación en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva en nombre propio y por cuenta de la agrupación, considera irrelevante a efectos del IVA el traslado de los costes a la agrupación.

4) Desestimar el recurso en todo lo demás.

5) Condenar en costas al Gran Ducado de Luxemburgo.