



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 28 de noviembre de 2013 *

«IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículos 132 a 134 y 168 — Exenciones — Servicios de educación prestados por organismos de Derecho privado con ánimo de lucro — Derecho a deducción»

En el asunto C-319/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), mediante resolución de 27 de abril de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de julio de 2012, en el procedimiento entre

Minister Finansów

y

MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y los Sres. C.G. Fernlund (Ponente) y A. Ó Caoimh, la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de mayo de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Minister Finansów, por los Sres. J. Kaute y T. Tratkiewicz, en calidad de agentes;
- en nombre de MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa, por el Sr. T. Michalik, en calidad de consejero;
- en nombre del Gobierno polaco, por las Sras. A. Kraińska y A. Kramarczyk y por los Sres. B. Majczyna y M. Szpunar, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. I. Pouli y M. Tassopoulou, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes y R. Laires, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: polaco.

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. L. Christie, en calidad de agente, asistido por el Sr. P. Mantle, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. K. Herrmann y L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de junio de 2013;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 132, apartado 1, letra i), 133, párrafo primero, letras a) a d), 134 y 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre el Minister Finansów (Ministro de Hacienda polaco; en lo sucesivo, «Minister») y MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa (en lo sucesivo, «MDDP»), relativo a la exención del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de los servicios de educación prestados con fines comerciales por organismos que no sean de Derecho público.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 132, apartado 1, letras i), l), m) y q), de la Directiva IVA dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

- i) la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables;

[...]

- l) las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros en interés colectivo de éstos, mediante una cotización fijada de conformidad con los estatutos, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;

- m) determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física;

[...]

q) las actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión.»

4 El artículo 133, párrafo primero, letras a) a d), de la Directiva IVA establece:

«Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a entidades que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

- a) los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;
- b) estos organismos deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;
- c) estos organismos deberán aplicar unos precios autorizados por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA;
- d) las exenciones no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.»

5 Con arreglo al artículo 134 de dicha Directiva:

«Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, en los siguientes casos:

- a) cuando las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;
- b) cuando las operaciones estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA.»

6 El artículo 168, letra a), de la mencionada Directiva es del siguiente tenor:

«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;»

Derecho polaco

7 El artículo 43, apartado 1, número 1, de la Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del impuesto sobre el valor añadido de los productos y servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U n° 54, puesto 535), en su versión modificada (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece:

«Estarán exentos del impuesto:

1) los servicios enumerados en el anexo 4 de la Ley;

[...]»

8 La posición 7 del anexo 4 de la Ley del IVA menciona los «servicios de educación».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 MDDP, sociedad de Derecho polaco, organiza actividades de formación y conferencias especializadas en distintos ámbitos de educación y de formación, como la fiscalidad, la contabilidad y las finanzas y en ámbitos vinculados a la organización y a la gestión de empresas, incluido el desarrollo de competencias profesionales y personales.

10 MDDP organiza las mencionadas actividades en el marco de su actividad económica, cuyo objetivo es generar beneficios de forma regular.

11 MDDP no está inscrita en el Registro de centros escolares e institutos privados según las disposiciones de la Ustawa o systemie oświaty (Ley sobre el sistema educativo), de 7 de septiembre de 1991.

12 MDDP solicitó ante el Minister una interpretación individual relativa a su derecho a deducir el IVA soportado que haya gravado los bienes y servicios adquiridos o contratados para la prestación de sus servicios de formación. Dicha sociedad alegó que sus servicios de formación no deberían estar exentos del IVA, sino que deberían estar sujetos al mismo.

13 En este contexto, MDDP sostuvo que lo dispuesto en el artículo 43, apartado 1, número 1, y en la posición 7 del anexo 4 de la Ley del IVA es incompatible con los artículos 132, apartado 1, letra i), 133 y 134 de la Directiva IVA.

14 En cambio, el Minister consideró que las disposiciones de la Directiva IVA habían sido correctamente transpuestas mediante las disposiciones del artículo 43, apartado 1, número 1, en relación con la posición 7 del anexo 4 de la Ley del IVA.

15 El 3 de enero de 2011, MDDP interpuso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo contencioso-administrativo del voivodato de Varsovia) un recurso solicitando la anulación de la interpretación individual mencionada, alegando la infracción del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA en relación con los artículos 133 y 134 de ésta.

16 Mediante sentencia de 17 de octubre de 2011, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie anuló la interpretación individual impugnada debido a que el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA se opone a que los organismos que no ejercen actividades de prestación de servicios de educación en aras del interés general puedan acogerse a la exención del IVA.

17 El Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie consideró, basándose en la sentencia de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec. p. I-493), que, en el caso de una exención contraria a la Directiva IVA, el sujeto pasivo puede invocar directamente el artículo 168 de dicha Directiva y deducir

el IVA soportado por la adquisición de los productos y servicios utilizados para las necesidades de los servicios de formación prestados, aunque estos últimos estén exentos del IVA, dado que dicha exención es contraria a la Directiva IVA. No obstante, el mencionado órgano jurisdiccional puso de manifiesto el carácter paradójico de la situación derivada de cuanto precede, en la cual un sujeto pasivo que realiza operaciones exentas del IVA tiene también un derecho de deducción en virtud del artículo 168 de la Directiva IVA.

- 18 El Minister interpuso recurso de casación contra la sentencia de 17 de octubre de 2011 ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Superior de lo contencioso-administrativo).
- 19 El órgano jurisdiccional remitente, quien debe pronunciarse acerca del recurso del Minister, expresó sus dudas acerca de la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA. Dicho órgano jurisdiccional alberga dudas acerca de si MDDP podía aplicar la exención relativa al servicio de formación prestado sin dejar de acogerse al derecho a deducir el IVA soportado.
- 20 En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
 - «1) ¿Deben interpretarse el artículo 132, apartado 1, letra i), el artículo 133 y el artículo 134 de la Directiva [IVA] en el sentido de que se oponen a la inclusión de los servicios de educación prestados con fines comerciales por organismos que no sean de Derecho público en la exención del IVA que establece el artículo 43, apartado 1, número 1, de la Ley [del IVA] en relación con la posición 7 del anexo 4 de dicha ley según su versión vigente en el año 2010?
 - 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: A la vista de la incompatibilidad de la exención con las disposiciones de la Directiva [IVA], ¿puede el sujeto pasivo conforme al artículo 168 de dicha Directiva hacer uso de la exención fiscal y asimismo acogerse al derecho a deducir el IVA soportado?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

- 21 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si las disposiciones de los artículos 132, apartado 1, letra i), 133 y 134, de la Directiva IVA deben interpretarse conjuntamente en el sentido de que se oponen a que estén exentos del IVA los servicios de educación prestados con fines comerciales por organismos que no sean de Derecho público.
- 22 Los Gobiernos polaco, helénico, portugués y del Reino Unido sostienen que las mencionadas disposiciones no se oponen a ello.
- 23 En cambio, MDDP y la Comisión Europea estiman que la Directiva IVA no permite eximir, con carácter general, la totalidad de las prestaciones de los servicios de educación realizadas con fines comerciales por organismos privados, dado que tal exención sólo puede aplicarse en función de los objetivos perseguidos por dichos organismos.
- 24 Con carácter preliminar, procede señalar que los artículos 132, apartado 1, letra i), 133 y 134, de la Directiva IVA se corresponden con el artículo 13, parte A, apartados 1, letra i), y 2, letras a) y b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de

armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

- 25 Según una jurisprudencia reiterada, los términos empleados para definir las exenciones previstas en el artículo 132 de la Directiva IVA deben interpretarse en sentido estricto. No obstante, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 132 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de sus efectos (véase, en particular, la sentencia de 15 de noviembre 2012, Zimmermann, C-174/11, apartado 22 y jurisprudencia citada).
- 26 Por lo que se refiere al objetivo perseguido por la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA, de esta disposición se desprende que dicha exención, al garantizar un trato más favorable, en materia del IVA, a las prestaciones de servicios de educación, trata de facilitar el acceso a esas prestaciones al evitar los costes adicionales que se derivarían en caso de estar sujetas al IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania, C-287/00, Rec. p. I-5811, apartado 47).
- 27 Habida cuenta de este objetivo, es preciso recordar que el carácter comercial de una actividad no excluye, en el contexto del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA, que dicha actividad revista el carácter de una actividad de interés general (véanse las sentencias de 3 de abril de 2003, Hoffmann, C-144/00, Rec. p. I-2921, apartado 38, y de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 31).
- 28 Asimismo, en principio, el término «organismo», mencionado en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA, es suficientemente amplio para incluir entidades privadas con ánimo de lucro (véase la sentencia Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartado 35).
- 29 A este respecto, debe señalarse igualmente que, cuando el legislador de la Unión Europea ha querido reservar la atribución de las exenciones previstas en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA a determinadas entidades sin ánimo de lucro o desprovistas de carácter comercial, lo ha indicado expresamente, como resulta de las letras l), m) y q), de esta disposición (véase, en este sentido, la sentencia Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartado 37).
- 30 Además, de reiterada jurisprudencia se desprende que el artículo 133, párrafo primero, letra a), de la Directiva IVA, que constituye un requisito facultativo que los Estados miembros pueden libremente imponer con carácter adicional para la concesión de determinadas exenciones citadas en el artículo 132, apartado 1, de dicha Directiva, autoriza pero no obliga a los Estados miembros a reservar la aplicación de las exenciones previstas, en particular en el mencionado artículo 132, apartado 1, letra i), a aquellos organismos que no sean de Derecho público que no tengan por objeto la obtención sistemática de beneficios (véanse las sentencias Hoffmann, antes citada, apartado 38, Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartado 38, y de 8 de junio de 2006, L.u.P., C-106/05, Rec. p. I-5123, apartado 43).
- 31 En estas circunstancias, para evitar que al artículo 133, párrafo primero, letra a), de la Directiva IVA quede privado de todo objeto, debe admitirse necesariamente que, cuando el legislador de la Unión no ha sometido expresamente la aplicación de las exenciones de que se trata a la inexistencia de ánimo de lucro —como ocurre en el artículo 132, apartado 1, letra i), de dicha Directiva— tal ánimo de lucro no puede excluir la aplicación de esas exenciones (véase la sentencia Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartado 40).

- 32 Además, en contra de lo alegado por la Comisión, el artículo 134 de la Directiva IVA no excluye en absoluto la posibilidad de incluir en la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra i), de dicha Directiva a los organismos privados que presten servicios de educación con fines comerciales. En efecto, tal como señaló la Abogado General en el punto 31 de sus conclusiones, el artículo 134 de la Directiva IVA sólo es aplicable a las operaciones relacionadas directamente con las prestaciones de los servicios de educación exentos con arreglo al mencionado artículo 132, apartado 1, letra i), es decir, no a las operaciones principales de esas prestaciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de diciembre de 2005, *Ygeia*, C-394/04 y C-395/04, Rec. p. I-10373, apartado 26, y de 9 de febrero de 2006, *Stichting Kinderopvang Enschede*, C-415/04, Rec. p. I-1385, apartados 22 y 25).
- 33 De lo antedicho resulta que las disposiciones de los artículos 132, apartado 1, letra i), 133 y 134, de la Directiva IVA, no se oponen a que estén exentos del IVA los servicios de educación prestados con fines comerciales por organismos que no sean de Derecho público.
- 34 Sin embargo, el artículo 43, apartado 1, número 1, de la Ley del IVA, en relación con la posición 7 del anexo 4 de dicha Ley, según su versión vigente en el año 2010, exime todas las prestaciones de servicios de educación con carácter general, sin importar la finalidad perseguida por los organismos que realicen tales prestaciones.
- 35 No obstante, a tenor del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA, las prestaciones de servicios de educación a las que esta disposición se refiere estarán exentas sólo si corren a cargo de organismos de Derecho público con vocación educativa o de otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables. De esto se desprende que los otros organismos, es decir, los privados, deben cumplir el requisito de perseguir fines comparables a los de los mencionados organismos de Derecho público. Así, de la redacción del citado artículo 132, apartado 1, letra i), se deriva claramente que éste no permite a los Estados miembros considerar exentas las prestaciones de servicios de educación de todos los organismos privados que realizan tales prestaciones, incluidos igualmente aquellos cuyos fines no son comparables a los de los organismos de Derecho público.
- 36 Por lo tanto, una exención, como la controvertida en el litigio principal, que se aplica con carácter general a todas las prestaciones de servicios de educación, con independencia de cuales sean los fines perseguidos por los organismos privados que realizan dichas prestaciones, es incompatible con el referido artículo 132, apartado 1, letra i), tal como lo concibe el legislador de la Unión.
- 37 Dado que el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA no precisa los requisitos o las modalidades en virtud de los cuales pueden reconocerse los citados fines comparables corresponde, en principio, al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento a tales entidades. Los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación a este respecto (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas, *Kingscrest Associates* y *Montecello*, apartados 49 y 51, y *Zimmermann*, apartado 26).
- 38 Asimismo, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales examinar si los Estados miembros, al imponer tales requisitos, no han rebasado los límites de su facultad de apreciación y han respetado los principios del Derecho de la Unión, en particular el principio de igualdad de trato, el cual, en materia del IVA, se traduce en el principio de neutralidad fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas, *Kingscrest Associates* y *Montecello*, apartado 52, y *L.u.P.*, apartado 48).
- 39 Por tanto, procede responder a la primera cuestión prejudicial que las disposiciones de los artículos 132, apartado 1, letra i), 133 y 134, de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que estén exentas del IVA las prestaciones de servicios de educación realizadas con fines comerciales por organismos que no sean de Derecho público. No obstante, el artículo 132,

apartado 1, letra i), de dicha Directiva se opone a una exención de todas las prestaciones de servicios de educación, con carácter general, sin que se tomen en consideración los fines perseguidos por los organismos no públicos que realicen tales prestaciones.

Sobre la segunda cuestión

- 40 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, debe entenderse la segunda cuestión en el sentido de que mediante ésta el órgano jurisdiccional remitente pretende saber si un sujeto pasivo puede basarse en el hecho de que la exención del IVA establecida en el Derecho nacional sea incompatible con el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA, para reclamar el derecho de deducción del IVA soportado, previsto en el artículo 168 de la Directiva IVA, y disfrutar al mismo tiempo de la referida exención en relación con las prestaciones de los servicios de enseñanza y de formación profesional que realiza.
- 41 Con carácter preliminar, procede constatar que, como han señalado los Gobiernos polaco, portugués y del Reino Unido, constituye un principio fundamental del sistema del IVA que el derecho a deducir el IVA que haya gravado previamente la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones gravadas por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción.
- 42 En efecto, del párrafo introductorio del artículo 168 de la Directiva IVA, el cual recoge los requisitos que determinan el nacimiento y el alcance del derecho a deducción, resulta que únicamente las operaciones por las que se repercute el impuesto pueden generar el derecho de deducción del IVA soportado que gravó la adquisición de los productos y los servicios utilizados para la realización de dichas operaciones.
- 43 En consecuencia, según la lógica del sistema creado por la Directiva IVA, la deducción del impuesto soportado está vinculada a la percepción del impuesto repercutido.
- 44 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, a excepción de los casos previstos expresamente en las Directivas en la materia, cuando un sujeto pasivo presta servicios a otro sujeto pasivo que los utiliza para efectuar una operación exenta, el segundo no tiene derecho a deducir el IVA soportado (véanse, en particular, las sentencias de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, apartado 28, y de 26 de septiembre de 1996, Debouche, C-302/93, Rec. p. I-4495, apartado 16).
- 45 De lo antedicho resulta que, incluso cuando una exención establecida en el Derecho nacional es incompatible con la Directiva IVA, el artículo 168 de ésta no permite a un sujeto pasivo acogerse a dicha exención y a la vez reclamar el derecho a deducción.
- 46 Procede analizar si un sujeto pasivo como MDDP puede invocar el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA para que se graven sus prestaciones de servicios de educación y, de esta manera, tener derecho a deducción.
- 47 A este respecto, se ha de recordar que, según reiterada jurisprudencia, en todos los casos en que las disposiciones de una directiva resultan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, pueden ser invocadas contra cualquier disposición nacional no conforme con la Directiva IVA, o en la medida en que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado (véase, en particular, la sentencia de 28 de junio de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Rec. p. I-5517, apartado 58 y jurisprudencia citada).

- 48 Por lo tanto, se plantea la cuestión de si el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA es, respecto de su contenido, incondicional y suficientemente preciso por lo que se refiere a la exención de las prestaciones de servicios de educación de organismos privados.
- 49 El primer requisito se cumple. En efecto, el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA es incondicional en cuanto a su contenido en la medida en que no deja opción alguna a los Estados miembros sino que impone a cada uno de dichos Estados la obligación de conceder la exención establecida en el citado artículo.
- 50 En lo que atañe al segundo requisito, de la respuesta dada por el Tribunal de Justicia a la primera cuestión se desprende que el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA deja a los Estados miembros un cierto margen de apreciación para definir los organismos privados con fines comparables a los de los organismos de Derecho público y que, por tanto, deben estar exentos del IVA en virtud de dicho artículo.
- 51 No obstante, el Tribunal de Justicia ya ha tenido la ocasión de declarar que la circunstancia de que una disposición de la Directiva IVA que establece una exención conceda a los Estados miembros un margen de apreciación para determinar los beneficiarios de ésta no impide considerar que dicha disposición sea suficientemente precisa para poder ser invocada directamente si, con arreglo a indicios objetivos, la prestación controvertida responde a los criterios contemplados por la mencionada exención (véase, en particular, la sentencia JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies, antes citada, apartados 60 y 61 y jurisprudencia citada).
- 52 Asimismo, cuando un Estado miembro haya rebasado su facultad de apreciación al eximir prestaciones o a sujetos pasivos respecto de los cuales no podía objetivamente concederse tal exención al amparo de la citada disposición de la Directiva IVA, el interesado podrá invocar ésta directamente para que no se le aplique esa exención.
- 53 De esto se desprende que únicamente si el Estado miembro ha rebasado su facultad de apreciación al atribuir a un sujeto pasivo la consideración de organismo con fines comparables a los de los organismos de Derecho público, dicho sujeto pasivo podrá invocar frente a la legislación nacional el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA y así lograr que sus prestaciones queden sujetas a gravamen.
- 54 Tal como señaló la Abogado General en los puntos 70 y 71 de sus conclusiones, es competencia del órgano jurisdiccional nacional examinar si la exención, en virtud del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA, de los servicios prestados por un organismo como MDDP rebasa los límites de la facultad de apreciación reconocida al legislador polaco. Dicho órgano jurisdiccional debe analizar los fines y las particularidades de la actividad de MDDP en comparación con los de los organismos polacos de Derecho público responsables de tareas educativas. A este respecto, de la respuesta dada por el Tribunal de Justicia a la primera cuestión se deriva que el mero hecho de que un organismo como MDDP persiga objetivos comerciales no es suficiente para excluir que éste tenga fines comparables a los de los organismos de Derecho Público y que sus prestaciones puedan, por tanto, estar exentas en virtud de la citada disposición.
- 55 En el caso de que el órgano jurisdiccional remitente tuviera que declarar que los fines perseguidos por un organismo como MDDP no pueden considerarse comparables a los perseguidos por un organismo de Derecho público, MDDP podría esgrimir el hecho de que el Derecho nacional establece una exención del IVA contraria a lo dispuesto en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA en relación con sus prestaciones de enseñanza y de formación profesional. En tal caso, dichas prestaciones estarían sujetas al IVA y MDDP podría invocar, por este motivo, el derecho de deducción del IVA soportado con arreglo a la normativa polaca.

56 Por tanto, procede responder a la segunda cuestión:

- que un sujeto pasivo no puede reclamar, en virtud del artículo 168 de la Directiva IVA o de la norma nacional de transposición de éste, un derecho de deducción del IVA soportado si, debido a una exención establecida en el Derecho nacional que contraviene lo dispuesto en el artículo 132, apartado 1, letra i), de dicha Directiva, sus prestaciones educativas realizadas no están sujetas al IVA;
- que, no obstante, dicho sujeto pasivo podrá invocar la incompatibilidad de la mencionada exención con el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva IVA para que aquélla no le sea aplicada cuando, incluso tomando en consideración el margen de apreciación concedido por esa disposición a los Estados miembros, el referido sujeto pasivo no pueda objetivamente considerarse como un organismo con fines comparables a los de un organismo de educación de Derecho público, en el sentido de la citada disposición, lo cual deberá ser examinado por el juez nacional;
- que, en esta última hipótesis, las prestaciones educativas realizadas por ese sujeto pasivo estarán sujetas al IVA y el mismo podrá, en consecuencia, acogerse al derecho de deducción del IVA soportado.

Costas

57 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) **Las disposiciones de los artículos 132, apartado 1, letra i), 133 y 134 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que estén exentas del impuesto sobre el valor añadido las prestaciones de servicios de educación realizadas con fines comerciales por organismos que no sean de Derecho público. No obstante, el artículo 132, apartado 1, letra i), de dicha Directiva se opone a una exención de todas las prestaciones de servicios de educación con carácter general, sin que se tomen en consideración los fines perseguidos por los organismos no públicos que realicen tales prestaciones.**
- 2) **Un sujeto pasivo no puede reclamar, en virtud del artículo 168 de la Directiva 2006/112 o de la norma nacional de transposición de éste, un derecho de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado si, debido a una exención establecida en el Derecho nacional que contraviene lo dispuesto en el artículo 132, apartado 1, letra i), de dicha Directiva, sus prestaciones educativas realizadas no están sujetas al impuesto sobre el valor añadido.**

No obstante, dicho sujeto pasivo podrá invocar la incompatibilidad de la mencionada exención con el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112 para que aquélla no le sea aplicada cuando, incluso tomando en consideración el margen de apreciación concedido por esa disposición a los Estados miembros, el referido sujeto pasivo no pueda objetivamente considerarse como un organismo con fines comparables a los de un organismo de educación de Derecho público, en el sentido de la citada disposición, lo cual deberá ser examinado por el juez nacional.

En esta última hipótesis, las prestaciones educativas realizadas por ese sujeto pasivo estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido y el mismo podrá, en consecuencia, acogerse al derecho de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado.

Firmas