



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. ELEANOR Sharpston
presentadas el 10 de marzo de 2016¹

Asunto C-543/14

**Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros
Vlaams Netwerk van Verenigingen waar armen het woord nemen ASBL y otros
Jimmy Tessens y otros
Orde van Vlaamse Balies
Ordre des avocats du barreau d'Arlon y otros
contra
Conseil des ministres**

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional, Bélgica)]

«IVA — Directiva 2006/112/CE — Validez e interpretación — Servicios prestados por los abogados — No exención del IVA — Acceso a la justicia — Derecho a asistencia letrada — Igualdad de armas — Asistencia jurídica gratuita»

1. En virtud una disposición transitoria que se remonta a la Sexta Directiva sobre el IVA,² que inicialmente debía aplicarse durante cinco años a partir del 1 de enero de 1978 pero que aún consta en la actual Directiva sobre el IVA,³ Bélgica eximió del IVA los servicios prestados por los abogados hasta el 31 de diciembre de 2013. Ha sido el único Estado miembro que ha hecho uso de esa excepción.

2. Varios consejos de colegios de abogados belgas y varias asociaciones humanitarias y de defensa de los derechos humanos, así como determinados particulares que han abonado honorarios de abogados sujetos a IVA han interpuesto un recurso ante la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) para impugnar la supresión de la exención con efectos a partir del 1 de enero de 2014. Sus alegaciones se basan, principalmente, en que el correspondiente incremento del coste de los procesos vulnera diversas garantías del derecho de acceso a la justicia.

3. Antes de resolver sobre estas alegaciones, la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) ha planteado una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación y validez de determinadas disposiciones de la Directiva sobre el IVA.

1 — Lengua original: inglés.

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

3 — 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).

Marco jurídico

Acuerdos internacionales

4. El artículo 6, apartado 1, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (en lo sucesivo, «CEDH») ⁴ dispone, en particular: «Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella.» Entre los derechos mínimos que el artículo 6, apartado 3, garantiza a cualquier persona acusada de un delito se incluye el derecho «a defenderse por sí mismo o a ser asistido por un defensor de su elección y, si carece de medios para pagarlo, a poder ser asistido gratuitamente por un abogado de oficio, cuando los intereses de la justicia así lo exijan».

5. El artículo 14, apartado 1, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (en lo sucesivo «PIDCP») ⁵ establece, en particular, lo siguiente: «Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil.» De conformidad con el artículo 14, apartado 3, letras b) y d), en la sustanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a «comunicarse con un defensor de su elección» y «a hallarse presente en el proceso y a defenderse personalmente o ser asistida por un defensor de su elección; a ser informada, si no tuviera defensor, del derecho que le asiste a tenerlo y, siempre que el interés de la justicia lo exija, a que se le nombre defensor de oficio, gratuitamente, si careciere de medios suficientes para pagarlo».

6. El artículo 9 del Convenio sobre el acceso a la información, la participación del público en la toma de decisiones y el acceso a la justicia en materia de medio ambiente (en lo sucesivo, «Convenio de Aarhus») ⁶ versa sobre el acceso a la justicia.

7. Los apartados 1 a 3 de dicho artículo exigen que se establezcan procedimientos que permitan a los particulares recurrir por vía administrativa o judicial contra determinados tipos de actos u omisiones en materia medioambiental. Los apartados 1 y 2 especifican que las Partes del Convenio deben garantizar que existan esos procedimientos «en el marco de su legislación nacional», mientras que el apartado 3 se refiere a los «eventuales criterios previstos por su derecho interno» y a la vulneración de «las disposiciones del derecho medioambiental nacional».

8. Con arreglo al apartado 4, los procedimientos a que se refieren los apartados 1 a 3 «deberán ofrecer recursos suficientes y efectivos, en particular una orden de reparación, si procede, y deberán ser objetivos, equitativos y rápidos sin que su costo sea prohibitivo», mientras que el apartado 5 indica que cada Parte «contemplará el establecimiento de mecanismos de asistencia apropiados encaminados a eliminar o reducir los obstáculos financieros o de otro tipo que obstaculicen el acceso a la justicia».

4 — Firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950. Todos los Estados miembros son firmantes del CEDH, si bien la Unión Europea aún no se ha adherido a él como tal; véase el Dictamen 2/13 (EU:C:2014:2454).

5 — Adoptado el 16 de diciembre de 1966 por la Asamblea General de las Naciones Unidas, *United Nations Treaty Series*, vol. 999, p. 171 y vol. 1057, p. 407. Todos los Estados miembros de la Unión Europea son Partes en el Pacto, que entró en vigor el 23 de marzo de 1976.

6 — Firmado en Aarhus el 25 de junio de 1998 y aprobado en nombre de la Comunidad Europea mediante la Decisión 2005/370/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005 (DO L 124, p. 1). Fue incorporado al Derecho de la Unión mediante la Directiva 2003/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de mayo de 2003, por la que se establecen medidas para la participación del público en la elaboración de determinados planes y programas relacionados con el medio ambiente y por la que se modifican, en lo que se refiere a la participación del público y el acceso a la justicia, las Directivas 85/337/CEE y 96/61/CE del Consejo (DO L 156, p. 17).

Tratado de la Unión Europea

9. El artículo 9 TUE tiene el siguiente tenor: «La Unión respetará en todas sus actividades el principio de la igualdad de sus ciudadanos [...]»

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea

10. El artículo 20 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»)⁷ establece: «Todas las personas son iguales ante la ley.»

11. El artículo 47, que lleva por título «Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial», dispone lo siguiente:

«Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo.

Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley. Toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y representar.

Se prestará asistencia jurídica gratuita a quienes no dispongan de recursos suficientes siempre y cuando dicha asistencia sea necesaria para garantizar la efectividad del acceso a la justicia.»

12. El artículo 51, apartado 1, establece que las disposiciones de la Carta están dirigidas a las instituciones, órganos y organismos de la Unión, dentro del respeto del principio de subsidiariedad, así como a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión.

13. A tenor del artículo 52, apartado 1:

«Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sólo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.»

14. El artículo 52, apartado 3, establece:

«En la medida en que la presente Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho Convenio. Esta disposición no obstará a que el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa.»

7 — DO 2010, C 83, p. 389.

Directiva sobre el IVA

15. El artículo 1, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA dispone:

«El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

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.

El sistema común de IVA se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta.»

16. El artículo 2, apartado 1, letra c) establece que estarán 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».

17. De conformidad con el artículo 97, el tipo normal del IVA no podrá ser inferior al 15 %. Sin embargo, según el artículo 98, los Estados miembros pueden aplicar uno o dos tipos reducidos a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III. La lista contenida en el anexo III no incluye los servicios de abogados. Sin embargo, en el punto 15 incluye la «entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y de seguridad social, en tanto en cuanto dichas operaciones no estén exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 132, 135 y 136».⁸

18. El artículo 132, apartado 1, enumera una serie de «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general». Una vez más, entre dichas actividades no se incluyen los servicios prestados por los abogados, pero sí se incluyen, con arreglo a la letra g), «las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

19. Conforme al artículo 168:

«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;

[...]»

⁸ — Las exenciones previstas en los artículos 135 y 136 no son objeto del presente procedimiento.

20. Según el artículo 371, «los Estados miembros que, el 1 de enero de 1978, dejaban exentas las operaciones cuya lista figura en la parte B del anexo X, podrán seguir dejándolas exentas, en las condiciones existentes en cada Estado miembro de que se trate en esa misma fecha». La parte B del anexo X, titulada «Operaciones que los Estados miembros pueden seguir declarando exentas» incluye, en el punto 2, la «prestación de servicios de autores, artistas e intérpretes de obras de arte, abogados y otros miembros de las profesiones liberales, a excepción de las profesiones médicas y sanitarias», con determinadas excepciones que no son pertinentes a efectos del presente procedimiento.⁹

Derecho belga

21. El artículo 23, apartado 2, de la Constitución belga garantiza a todos el derecho a la asistencia jurídica gratuita.

22. Hasta el 31 de diciembre de 2013, el artículo 44, apartado 1, punto 1, del Código belga del IVA disponía que las prestaciones de servicios efectuadas por los abogados¹⁰ en el marco de su actividad habitual estaban exentas de IVA. Dichas prestaciones han estado exentas desde que el IVA se introdujo en Bélgica el 1 de enero de 1971. De los documentos parlamentarios citados en la resolución de remisión se desprende que el objetivo perseguido al establecer y posteriormente mantener la exención era evitar incrementar más los costes del acceso a la justicia.

23. Los artículos 60 y 61 (en lo sucesivo, conjuntamente, «medida impugnada») de la Ley de 30 de julio de 2013¹¹ suprimieron dicha exención con efectos a partir del 1 de enero de 2014. De los documentos parlamentarios mencionados en la resolución de remisión se desprende que el objetivo perseguido era, en términos generales, regularizar una situación anómala, adaptar la legislación belga a la de los demás Estados miembros y poner fin a la distorsión de la competencia, además de perseguir fines presupuestarios.

24. El tipo normal del IVA en Bélgica es del 21 %.

25. Según el artículo 446 *ter* del Código Judicial belga, los abogados pueden fijar sus honorarios libremente «con la circunspección que cabe esperar de ellos en el ejercicio de sus funciones». El importe no puede depender únicamente del resultado del procedimiento. El Colegio de Abogados competente puede reducir los honorarios que sobrepasen los límites de «una justa moderación».

26. En la práctica, los honorarios se establecen de mutuo acuerdo entre el abogado y el cliente a través de uno de los cuatro métodos siguientes: tarifa horaria, tarifa fija en función de la naturaleza del asunto, importe variable determinado en función del valor de la reclamación con un tope mínimo y un tope máximo en función del resultado del procedimiento y (para clientes habituales) una iguala que se abona periódicamente o cuando se ha llevado a cabo un determinado volumen de trabajo.¹²

Procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

27. Entre noviembre de 2013 y febrero de 2014, se han presentado cuatro recursos contra la medida impugnada ante la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional).

9 — Hasta el 1 de enero de 2007, esa misma disposición figuraba en el artículo 28, apartado 3, letra b), y en el anexo F de la Sexta Directiva sobre el IVA.

10 — Literalmente, por «*avocats/advokaten*». Los servicios de los notarios y de los agentes judiciales también estuvieron exentos hasta el 31 de diciembre de 2011, fecha en la que se suprimió dicha exención.

11 — Loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses.

12 — Véase, por ejemplo, la página web de la Ordre des barreaux francophones et germanophone, <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>.

28. El primero de ellos fue interpuesto por la Ordre des barreaux francophones et germanophone (Consejo de Colegios de Abogados francófonos y germanófonos) y por una serie de asociaciones cuyas actividades están comprendidas, con carácter general, en el ámbito de la justicia, incluida la defensa de los derechos humanos, de los trabajadores y de las personas más desfavorecidas de la sociedad, y que no son sujetos pasivos que puedan deducir el IVA en caso de que recurran a los servicios de abogados. El segundo recurso fue interpuesto por varios particulares (en lo sucesivo, «Jimmy Tessens y otros») que habían recurrido a los servicios de un abogado especializado para impugnar determinadas expropiaciones de terrenos y descubrieron que los honorarios del abogado se habían incrementado en ese momento un 21 % de IVA que, al tratarse de particulares que actuaban en el ámbito privado, no podían deducir. El tercer recurrente es el Orde van Vlaamse Balies (Consejo de Colegios de Abogados Flamencos). El cuarto recurso ha sido interpuesto conjuntamente por 11 Colegios de Abogados francófonos y por un abogado que actúa individualmente. El Consejo de la Abogacía Europea («CAE») fue autorizado a intervenir como coadyuvante en el procedimiento en los asuntos segundo, tercero y cuarto.

29. En su resolución de remisión, la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) expone los argumentos de los recurrentes pertinentes para la petición de decisión prejudicial.

30. En primer lugar, éstos sostienen que, en el contexto del derecho a un proceso equitativo, la medida impugnada obstaculiza el derecho de acceso a la justicia y el de asistencia letrada, sin verse compensada mediante algún ajuste del régimen de asistencia jurídica gratuita.

31. En segundo lugar, la medida impugnada coloca los servicios de abogados en el mismo plano que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios ordinarios, pese a que las prestaciones relacionadas con el ejercicio de derechos fundamentales están exentas de IVA, por razones de accesibilidad económica.

32. En tercer lugar, los servicios de los abogados no son comparables a los de otras profesiones liberales, ya que son característicos del Estado de Derecho y esenciales en él.

33. En cuarto lugar, la medida impugnada discrimina a los justiciables que no sean sujetos pasivos que utilicen el servicio de un abogado para las necesidades de sus operaciones gravadas y que, por lo tanto, no puedan deducir el IVA aplicable a esos servicios. Además, a menudo estas personas suelen tener menos recursos económicos.

34. En quinto lugar, con carácter subsidiario, debería haberse aplicado un tipo reducido del IVA para reflejar la naturaleza de los servicios de los abogados, que son comparables a los de los médicos y el acceso a los cuales constituye un derecho fundamental, no un lujo.

35. Por último, el legislador debería haber establecido una dispensa para los procedimientos iniciados por particulares contra una autoridad pública, para garantizar un justo equilibrio entre las partes.

36. La Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) ha analizado diversas sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, «Tribunal de Estrasburgo») relativas a los artículos 6 y 14 del CEDH y ha llegado a la conclusión de que el legislador debe dotar de efectos concretos a principios generales tales como el derecho de acceso a la justicia y la igualdad de armas entre las partes.

37. A continuación, dicho Tribunal señala que, para ciertos justiciables, un incremento del 21 % del coste de los servicios de abogados podría afectar a su derecho de acceso a la asistencia letrada. Además, la igualdad de armas entre las partes puede verse menoscabada por el hecho de que algunos justiciables puedan deducir el IVA que grava la prestación de tales servicios mientras que otros no (aunque algunos de los segundos disfruten de asistencia jurídica gratuita) y las partes enfrentadas puedan encontrarse así en una situación distinta a este respecto.

38. La Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) considera que la finalidad de la medida impugnada ha sido principalmente presupuestaria. En este ámbito, el legislador gozaba de amplia discrecionalidad, pero ese objetivo no puede justificar razonablemente una discriminación en el acceso a la justicia y al asesoramiento jurídico o en lo referente a la igualdad de armas entre las partes. Señala asimismo que, en la sentencia Comisión/Francia,¹³ el Tribunal de Justicia estimó que, aun suponiendo que los servicios prestados por los abogados en el marco de la asistencia jurídica gratuita tengan carácter social y puedan calificarse de «dedicación a la asistencia social y de seguridad social», esta circunstancia no basta para concluir que los abogados pueden calificarse de «organizaciones [...] dedicadas a la asistencia social y de seguridad social», en el sentido del punto 15 del anexo III de la Directiva sobre el IVA. Sin embargo, en ese asunto el Tribunal de Justicia no analizó la compatibilidad de la Directiva con el derecho a un proceso equitativo. Por último, la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) indica que, como la Directiva sobre el IVA es una directiva de armonización, no corresponde al legislador belga establecer unas normas propias diferentes, pero que la expresión «en las condiciones existentes en cada Estado miembro de que se trate en esa misma fecha» del artículo 371 de esa Directiva pueda ofrecer un cierto margen al respecto.

39. A la luz de las consideraciones anteriores, la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) ha planteado una petición de decisión prejudicial en relación con las siguientes cuestiones:

- «1) a) Al someter al IVA las prestaciones de servicios realizadas por los abogados, sin tener en cuenta, desde el punto de vista del derecho a la asistencia de un abogado y del principio de igualdad de armas, si el justiciable que no disfruta de asistencia jurídica gratuita es o no sujeto pasivo del IVA, ¿la [Directiva sobre el IVA] es compatible con el artículo 47 de la [Carta], puesto en relación con el artículo 14 del [PIDCP] y con el artículo 6 del [CEDH], en la medida en que este artículo reconoce que toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativamente y a hacerse aconsejar, defender y representar y que quienes no dispongan de recursos suficientes tienen derecho a recibir asistencia jurídica gratuita, cuando dicha asistencia sea necesaria para garantizar la efectividad del acceso a la justicia?
- b) Por estas mismas razones, ¿la [Directiva sobre el IVA] es compatible con el artículo 9, apartados 4 y 5, del [Convenio de Aarhus], en la medida en que estas disposiciones recogen el derecho de acceso a la justicia sin que el coste de estos procedimientos pueda ser prohibitivo, mediante el “establecimiento de mecanismos de asistencia apropiados encaminados a eliminar o reducir los obstáculos financieros o de otro tipo que obstaculicen el acceso a la justicia”?
- c) ¿Pueden incluirse los servicios que prestan los abogados en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita entre los servicios a los que se refiere el artículo 132, apartado 1, letra g), de la [Directiva sobre el IVA], que están directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social, o pueden quedar exentos en virtud de otra disposición de la Directiva? En caso de respuesta negativa a esta cuestión, ¿la [Directiva sobre el IVA], interpretada en el sentido de que no permite eximir del IVA las prestaciones de servicios efectuadas por los abogados en favor de los justiciables que disfrutaban de asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, es compatible con el artículo 47 de la [Carta], puesto en relación con el artículo 14 del [PIDCP] y con el artículo 6 del [CEDH]?
- 2) En caso de respuesta negativa a las cuestiones mencionadas en el punto 1, ¿el artículo 98 de la [Directiva sobre el IVA], en la medida en que no contempla la posibilidad de aplicar un tipo reducido de IVA a las prestaciones de servicios efectuadas por los abogados, eventualmente en función de que el justiciable que no recibe asistencia jurídica gratuita sea o no sujeto pasivo del IVA, es compatible con el artículo 47 de la [Carta], puesto en relación con el artículo 14 del

13 — C-492/08, EU:C:2010:348, apartado 45 a 47.

[PIDCP] y con el artículo 6 del [CEDH], en la medida en que este artículo reconoce que toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativamente y a hacerse aconsejar, defender y representar y que quienes no dispongan de recursos suficientes tienen derecho a recibir asistencia jurídica gratuita, cuando dicha asistencia sea necesaria para garantizar la efectividad del acceso a la justicia?

- 3) En caso de respuesta negativa a las cuestiones mencionadas en el punto 1, ¿es compatible con el principio de igualdad y de no discriminación consagrado en los artículos 20 y 21 de la [Carta] y en el artículo 9 [TUE], puesto en relación con el artículo 47 de esta Carta, el artículo 132 de la [Directiva sobre el IVA], en la medida en que no exime del IVA, entre las actividades de interés general, las prestaciones de los abogados, a pesar de que exime otras prestaciones de servicios en cuanto actividades de interés general, como por ejemplo las prestaciones realizadas por los servicios públicos postales, diversos servicios médicos o incluso prestaciones relacionadas con la enseñanza, el deporte o la cultura, y a pesar de que esta diferencia de trato entre las prestaciones de los abogados y las prestaciones exentas por el artículo 32 de la [Directiva sobre el IVA] suscita dudas suficientes, ya que las prestaciones de los abogados contribuyen al respeto de determinados derechos fundamentales?
- 4) a) En caso de respuesta negativa a las cuestiones mencionadas en los puntos 1 y 3, ¿puede interpretarse el artículo 371 de la [Directiva sobre el IVA], de conformidad con el artículo 47 de la [Carta], en el sentido de que autoriza a un Estado miembro de la Unión a mantener parcialmente la exención de las prestaciones de servicios de abogados cuando dichas prestaciones se realicen en favor de justiciables que no sean sujetos pasivos del IVA?
- b) ¿Puede interpretarse igualmente el artículo 371 de la [Directiva sobre el IVA], de conformidad con el artículo 47 de la [Carta], en el sentido de que autoriza a un Estado miembro a mantener parcialmente la exención de las prestaciones de servicios de abogados cuando dichas prestaciones se realicen en favor de justiciables que reciban asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita?»

40. Han presentado observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia la Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros, la Orde van Vlaamse Balies, el CAE, los Gobiernos belga, francés y griego, el Consejo de la Unión Europea y la Comisión Europea. En la vista celebrada el 16 de diciembre de 2015 formularon observaciones orales estas mismas partes, con excepción de los Gobiernos francés y griego, y además Jimmy Tessens y otros.

Apreciación

41. Considero preferible abordar en primer lugar los aspectos de las cuestiones planteadas relativos a la interpretación de la Directiva sobre el IVA en su estado actual, y a continuación analizar los diversos aspectos del problema de si las disposiciones de esta Directiva que impiden la exención de los servicios prestados por los abogados o la aplicación de un tipo reducido a los mismos son compatibles con determinados principios fundamentales consagrados en instrumentos jurídicos vinculantes para las instituciones de la Unión.

Cuestión 4 (posibilidad de mantener una exención del IVA de alcance reducido)

42. Si bien el órgano jurisdiccional remitente únicamente formula esta cuestión prejudicial para el caso de que se responda en sentido negativo a las cuestiones prejudiciales primera y tercera, puede ser abordada fácilmente en primer lugar y al margen de la respuesta que se dé a esas otras dos cuestiones.

43. No se discute que, inicialmente con arreglo al artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, y posteriormente con arreglo al artículo 371 de la Directiva sobre el IVA, Bélgica podía en efecto mantener en vigor la exención existente para los servicios de los abogados durante un período indeterminado a partir del 1 de enero 1978 y que así lo hizo hasta el 31 de diciembre de 2013, momento en el que suprimió dicha exención.

44. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si un Estado miembro que ha mantenido legítimamente en vigor una exención total para los servicios prestados por abogados puede mantenerla posteriormente con un alcance reducido, habida cuenta de lo dispuesto en el artículo 47 de la Carta.

45. La respuesta a dicha cuestión, tal como ha sido formulada, debe claramente ser afirmativa, sin necesidad de remitirse al artículo 47 de la Carta.

46. El Tribunal de Justicia ha declarado ya que, como el artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva autorizaba a los Estados miembros a seguir aplicando determinadas exenciones del IVA existentes, también les permitía mantenerlas en vigor con un alcance reducido, pero no introducir nuevas exenciones o ampliar el alcance de las ya existentes.¹⁴ Ese mismo principio rige actualmente para el artículo 371 de la Directiva sobre el IVA.

47. No obstante, como el Gobierno francés y la Comisión han señalado, la cuestión se plantea en un momento en el que la exención ya ha sido completamente suprimida en Bélgica.

48. Si la cuestión se entiende en su sentido literal, carece pues de pertinencia para el litigio principal, dado que ya resulta materialmente imposible mantener la exención, al margen de que su alcance se reduzca o no. Partiendo de esta base, estoy de acuerdo con el Gobierno francés y con la Comisión en que la cuestión no es admisible.

49. No obstante, si la cuestión se interpreta en el sentido de que lo que se pregunta es si, una vez suprimida la exención, ésta puede volver a instaurarse con un alcance más reducido, la respuesta es claramente negativa. Ello equivaldría a establecer lo que sería una nueva exención no prevista en la Directiva sobre el IVA, acto que el artículo 371 no permite.

Cuestión 1.c), primera parte (posibilidad de eximir del IVA los servicios prestados en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita)

50. El órgano jurisdiccional remitente pregunta si los servicios que los abogados prestan en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita deben quedar exentos del IVA con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA, en cuanto servicios directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social, o a cualquier otra disposición de esa Directiva.

51. Claramente, procede responder en sentido negativo.

52. En primer lugar, en lo que respecta al artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA, el Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones que las exenciones establecidas en el artículo 132 tienen como objetivo favorecer *determinadas* actividades de interés general, y no conciernen a todas las actividades de interés general, sino sólo a las que se enumeran y describen con

¹⁴ — Véanse las sentencias Kerrutt (73/85, EU:C:1986:295), apartado 17; Norbury Developments (C-136/97, EU:C:1999:211), apartado 19, e Idéal tourisme (C-36/99, EU:C:2000:405), apartado 32. Véase, asimismo, por analogía, la sentencia Danfoss y AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711), apartados 24 a 44 (sobre la posibilidad similar de mantener en vigor las exclusiones del derecho a deducir el IVA soportado).

gran detalle en dicho artículo. Los términos empleados para designar las exenciones mencionadas son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA grava toda prestación efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, esta regla de interpretación estricta no significa que los términos empleados en el citado artículo 132 hayan de interpretarse de tal manera que estas exenciones queden privadas de sus efectos. Por lo tanto, procede interpretar esos términos a la luz de su contexto y los objetivos y la sistemática de la Directiva sobre el IVA, atendiendo particularmente a la *ratio legis* de la exención prevista.¹⁵

53. El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA exime «las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

54. El Tribunal de Justicia no ha tenido aún la ocasión de analizar la aplicación de dicha disposición a los servicios prestados por los abogados en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita.

55. En cambio, sí que ha examinado si el punto 15 del anexo III de la Directiva sobre el IVA (que, puesto en relación con el artículo 98 de esa misma Directiva, faculta a los Estados miembros para aplicar un tipo reducido del IVA a la «entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y de seguridad social, en tanto en cuanto dichas operaciones no estén exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 132 [...]») podría aplicarse a los servicios prestados por abogados y abonados total o parcialmente por el Estado, en el marco del régimen de asistencia jurídica gratuita.¹⁶

56. En ese contexto, el Tribunal de Justicia se basó en la jurisprudencia relativa a la exención actualmente establecida en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA para concluir que, en el marco del régimen de asistencia jurídica gratuita, los abogados no están *a priori* excluidos de la categoría contemplada en el punto 15 del anexo III por el mero hecho de ser entidades privadas con ánimo de lucro, y que los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación para reconocer carácter social a determinados organismos, si bien dicha facultad de apreciación debe ejercerse dentro de los límites establecidos en la Directiva sobre el IVA.¹⁷

57. En lo que respecta a dichos límites, el Tribunal de Justicia señaló que el legislador pretendía ofrecer la posibilidad de aplicar un tipo reducido del IVA únicamente en lo que respecta a los servicios prestados por organismos que cumplieran el doble requisito de tener ellos mismos carácter social y de dedicarse a la asistencia social y la seguridad social, y consideró que esa voluntad se vería contrarrestada si un Estado miembro fuese libre de calificar de organismos contemplados en el punto 15 las entidades privadas con ánimo de lucro por el mero hecho de que dichas entidades prestaran también servicios de carácter social. Por lo tanto, para respetar el contenido literal de ese punto, un Estado miembro no puede aplicar un tipo reducido del IVA a servicios prestados por entidades privadas con ánimo de lucro basándose únicamente en una apreciación de la naturaleza de dichos servicios, sin tener en cuenta los objetivos que persiguen dichas entidades consideradas globalmente ni la estabilidad de su compromiso social. No cabe considerar que la categoría profesional de los abogados, considerada globalmente, tenga un carácter social. Por consiguiente, aun suponiendo que los servicios prestados por los abogados en el marco de la asistencia jurídica gratuita

15 — Véase, por ejemplo, la sentencia *Žamberk* (C-18/12, EU:C:2013:95), apartados 17 a 20 y jurisprudencia citada.

16 — Sentencia Comisión/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348).

17 — Sentencia Comisión/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348), apartados 36 a 41 y jurisprudencia citada.

tengan carácter social y puedan calificarse de «dedicación a la asistencia social y la seguridad social», esta circunstancia no basta para concluir que los abogados puedan calificarse de «organizaciones caritativas dedicadas a la asistencia social y de seguridad social» en el sentido del punto 15 del anexo III.¹⁸

58. Se deduce claramente de dicha jurisprudencia, y en general de la necesidad de interpretar de manera coherente las disposiciones de la Directiva sobre el IVA con una redacción similar, que el artículo 132, apartado 1, letra g), no permite que un Estado miembro exima del IVA los servicios prestados por los abogados en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita.

59. En lo que respecta, en segundo lugar, a «cualquier otra disposición de esa Directiva», la respuesta debe ser la misma. Como observa el Gobierno francés, por un lado, el órgano jurisdiccional remitente no ha sugerido ninguna otra disposición que pudiera permitir tal exención y, por otro, de existir esa disposición, sería contraria al artículo 371 de la Directiva sobre el IVA, pues permitiría que un Estado miembro *estableciera una nueva exención* para los servicios prestados por los abogados, pese a que el artículo 371 únicamente autoriza el *mantenimiento de una exención preexistente* no establecida en la Directiva.

Cuestiones 1 a 3 (compatibilidad de la Directiva sobre el IVA con los instrumentos internacionales y con los principios fundamentales, en la medida en que no permite que los Estados miembros eximan del IVA los servicios prestados por los abogados o los graven a un tipo reducido)

60. En sus cuestiones prejudiciales 1 a 3, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si el hecho de que los servicios prestados por los abogados no estén exentos del IVA ni puedan estar sujetos a un tipo reducido del IVA resulta compatible con una serie de principios fundamentales consagrados en el CEDH, el PIDCP, el Convenio de Aarhus, el Tratado de la Unión Europea y la Carta.¹⁹

61. Las cuestiones prejudiciales 1.a) y 2 hacen referencia al derecho a un proceso equitativo, que incluye los derechos a asistencia y a representación letrada y el derecho a asistencia jurídica gratuita en favor de quienes no dispongan de recursos suficientes. La cuestión 1.b) versa sobre el derecho de acceso a la justicia a un coste que no sea «prohibitivo», en el contexto del Convenio de Aarhus; las cuestiones 1.a) y 1.b) se refiere a la igualdad de armas entre las partes, y la cuestión 1.c) guarda relación con el derecho a asistencia jurídica gratuita en favor de quienes no dispongan de recursos suficientes. La cuestión 3 versa sobre el principio general de igualdad y no discriminación (también denominado «de neutralidad fiscal») en el marco de una diferencia de trato a efectos del IVA entre prestaciones de servicios eventualmente comparables.

62. Abordar las cuestiones 1.a), 1.b) y 1.c), 2 y 3 por separado y de forma sucesiva daría lugar a múltiples repeticiones, puesto que tales cuestiones plantean varias veces problemas idénticos o similares en contextos sólo ligeramente diferentes. Por lo tanto, prefiero abordar estas cuestiones desde el punto de vista de los diversos principios fundamentales de que se trata, que son todos ellos diferentes aspectos del derecho subyacente a un proceso equitativo.

18 — Sentencia Comisión/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348), apartados 43 a 47.

19 — Es cierto que el CEDH y el PIDCP no han sido formalmente incorporados al Derecho de la Unión (véase la sentencia Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Comisión, C-398/13 P, EU:C:2015:535, apartado 45 y jurisprudencia citada). Sin embargo, el hecho de que el sentido y el alcance de los derechos garantizados por la Carta sea el mismo que el de los mismos derechos consagrados en el CEDH ha llevado al Tribunal de Justicia a remitirse sistemáticamente a la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo a la hora de interpretar la Carta. Además, el Tribunal de Justicia ha señalado que, en ámbito de los derechos humanos, el CEDH reviste especial importancia y el PIDCP figura entre los instrumentos internacionales que el Tribunal de Justicia tiene en cuenta para la aplicación de los principios generales del Derecho de la Unión (véase, por ejemplo, la sentencia Parlamento/Consejo, C-540/03, EU:C:2006:429, apartados 35 a 38 y jurisprudencia citada).

63. En primer lugar, deseo señalar que comprendo y comparto las preocupaciones manifestadas por los demandantes en el litigio principal y los objetivos que persiguen. En efecto, el acceso a la justicia es un derecho fundamental que debe ser garantizado por la legislación de los Estados miembros y de la Unión (si bien no puede ser en ningún caso absoluto ni prevalecer sobre cualquier otra consideración). Es evidente que el ejercicio de ese derecho se dificulta si el coste de obtener una asistencia o una representación letrada se incrementa al suprimirse una exención fiscal.

64. Sin embargo, por los motivos que expondré a continuación, no considero que someter al IVA los servicios de los abogados sea incompatible con ningún aspecto del derecho fundamental de acceso a la justicia.

65. A este respecto, varias observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia se han centrado más en la forma en que Bélgica ha suprimido su excepcional exención del IVA para los servicios prestados por los abogados que en el hecho de suprimirla. Por ejemplo, se ha indicado que deberían haberse adoptado medidas transitorias o de acompañamiento para subsanar las dificultades derivadas de un cambio tan brusco, o que el régimen de asistencia jurídica gratuita habría debido modificarse.

66. En mi opinión, hubiera sido deseable que se adoptasen medidas para mitigar la repercusión de la aplicación del IVA a los servicios de los abogados en el coste económico del acceso a la justicia en Bélgica, y ello habría resultado incluso beneficioso para garantizar el cumplimiento por parte de ese Estado miembro de las obligaciones que le incumben en virtud de la Carta y del CEDH. Sin embargo, lo que se pide al Tribunal de Justicia es que determine si el principio, establecido en la Directiva sobre el IVA, de que los servicios prestados por los abogados deben estar sometidos al IVA es compatible con los derechos fundamentales invocados, y no si es compatible con tales derechos la forma en que Bélgica puso fin a la exención que antes aplicaba a título excepcional.

Derecho a asistencia jurídica gratuita

67. El derecho a asistencia jurídica gratuita en favor de quienes no dispongan de recursos suficientes para abonar los servicios de un abogado está consagrado en el artículo 6, apartado 3, del CEDH, en el artículo 14, apartado 3, letra d), del PIDCP y en el artículo 47 de la Carta. También se hace referencia a ese derecho, con menos fuerza, en el artículo 9, apartado 5, del Convenio de Aarhus, que estipula que cada Parte «contemplará el establecimiento de mecanismos de asistencia apropiados encaminados a eliminar o reducir los obstáculos financieros o de otro tipo que obstaculicen el acceso a la justicia».

68. A diferencia de lo que ocurre con los seguros de asistencia jurídica o con la prestación voluntaria de servicios jurídicos gratuitos por parte de abogados que actúen *pro bono publico*, los regímenes nacionales de asistencia jurídica gratuita se financian fundamentalmente, o incluso exclusivamente, con fondos estatales. Las disposiciones del Código Judicial citadas por el Gobierno belga ponen de manifiesto que así ocurren en Bélgica. Los abogados que prestan servicios en virtud de dicho régimen son retribuidos por el Estado. Si sus honorarios se incrementan en un 21 % al aplicarles el IVA, el Estado se verá obligado a pagar un 21 % adicional. Sin embargo, es el Estado el que recauda ese 21 %, de modo que el coste para el Estado de financiar el sistema nacional de asistencia jurídica gratuita no sufre modificación alguna.

69. En efecto, en la vista quedó patente que, para evitar ese tipo de pagos circulares, Bélgica ha sometido los honorarios resultantes de la prestación de asistencia jurídica gratuita a un IVA al tipo del 0%.²⁰

70. Por consiguiente, podría parecer que la supresión de la exención relativa a los servicios prestados por abogados no ha afectado al alcance de la prestación de asistencia jurídica gratuita en Bélgica.

71. No obstante, aunque la aplicación del IVA a los servicios de abogados es, por esencia, neutral desde el punto de vista del coste para el Estado de la financiación del régimen de asistencia jurídica gratuita, generará probablemente ingresos adicionales en el caso de los servicios prestados al margen de ese régimen. Por consiguiente, un Estado miembro en la situación de Bélgica obtendrá probablemente mayores recursos, que podría destinar, si así lo decide, a incrementar la financiación del sistema de asistencia jurídica gratuita, por ejemplo aumentando los niveles mínimos de recursos necesarios para acogerse a dicho régimen, en el caso de que se observe que la aplicación del IVA resulta indebidamente gravosa para quienes disponen de recursos ligeramente superiores a esos mínimos. No obstante, deseo subrayar que esa decisión corresponde al Estado miembro de que se trata, habida cuenta de todas las circunstancias relacionadas con la financiación de los costes procesales en su sistema jurídico, y que la aplicación del sistema común del IVA establecido en la Directiva sobre el IVA no impone ni prohíbe tal decisión.²¹

72. Añadiré, por último, que la aplicación del IVA a los servicios prestados por los abogados no afecta a los servicios *pro bono*, que no se prestan a cambio de una remuneración, y que el incremento de las primas de los seguros de asistencia jurídica es una cuestión que abordaré en el próximo apartado, relativo al coste del acceso a la justicia sin asistencia jurídica gratuita.

73. Por lo tanto, considero que la aplicación del IVA a los servicios prestados por los abogados no afecta al derecho a asistencia jurídica gratuita garantizado por el artículo 47 de la Carta o por cualquier otro instrumento vinculante para las instituciones de la Unión.

Coste del acceso a la justicia sin asistencia jurídica gratuita

74. Está claro que el derecho a un proceso equitativo presupone que al justiciable o al acusado no le resulte imposible obtener una adecuada asistencia y representación letrada debido a su coste.

75. Resulta también obvio que la asistencia y la representación letrada deben ser retribuidas (salvo en el caso de los servicios que un abogado decida prestar *pro bono*, es decir, gratuitamente).

20 — Aunque ese planteamiento produzca el mismo resultado desde la perspectiva del Estado miembro que cobra el IVA y asigna luego los importes recaudados a la financiación del régimen de asistencia jurídica gratuita, albergo ciertas dudas de que sea compatible con la Directiva sobre el IVA. Además de ser formalmente incompatible, es posible que también afecte a la recaudación de los recursos propios de la Unión, que incluyen un porcentaje de las bases imponibles del IVA armonizadas [véase el artículo 2, letra b), de la Decisión 2007/436/CE Euratom del Consejo, de 7 de junio de 2007, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (DO L 163, p. 17)]. No obstante, este problema no se menciona en las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional en el presente asunto, ni es pertinente para resolverlas.

21 — Los regímenes de asistencia jurídica gratuita de los Estados miembros varían muchísimo en lo que respecta a su financiación y cobertura. Véase, por ejemplo, *Study on the functioning of judicial systems in the EU Member States, Facts and figures from the CEPEJ 2012-2014 evaluation exercise*, elaborado por la Comisión Europea para la Eficacia de la Justicia (CEPEJ), del que se desprende que en 2012 el presupuesto que Austria destinaba a asistencia jurídica gratuita era de 2,25 euros por habitante, un importe total inferior a los ingresos que el Estado obtenía por tasas o costas judiciales, mientras que el presupuesto de Suecia ascendía a 24,74 euros por habitante, de los cuales sólo el 1% estaba cubierto por tasas o costas judiciales. Sin embargo, en el estado actual del Derecho de la Unión, tales cuestiones incumben en exclusiva a cada Estado miembro, a condición de que respete la Carta, el CEDH y la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo; véase, por ejemplo, el considerando 48 de la Directiva 2013/48/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2013, sobre el derecho a la asistencia de letrado en los procesos penales y en los procedimientos relativos a la orden de detención europea, y sobre el derecho a que se informe a un tercero en el momento de la privación de libertad y a comunicarse con terceros y con autoridades consulares durante la privación de libertad (DO L 294, p. 1).

76. En ciertos supuestos, la hacienda pública se hará cargo de la totalidad o parte de los costes en que incurran los justiciables o demandados insolventes y, como ya he señalado, no hay ningún motivo para pensar que la aplicación del IVA a esos servicios pueda poner en peligro de algún modo tal situación.

77. En cambio, cuando el justiciable o demandando debe abonar de su bolsillo la totalidad o una parte de los servicios del abogado, cualquier incremento de su coste incrementará, en menor o mayor medida, la carga económica que supone ejercer el derecho de acceso a la justicia y a un proceso equitativo. En ese contexto, la aplicación del IVA a los honorarios de los abogados que antes no estaban sujetos al IVA puede incrementar el coste de sus servicios para las personas que no sean sujetos pasivos, o que lo sean pero no puedan deducir ese importe como IVA soportado porque tales servicios no formen parte del coste de sus prestaciones gravadas.

78. Sin embargo, es necesario formular algunas precisiones a este respecto.

79. En primer lugar, como el propio órgano jurisdiccional remitente indica, y lo subrayan como los Gobiernos francés y griegos, en el contexto del CEDH, el Tribunal de Estrasburgo ha declarado que el derecho de acceso a la justicia no es absoluto. Puede estar sujeto a limitaciones, dado que el derecho de acceso a la justicia, por su propia naturaleza, exige una regulación por parte del Estado, que disfruta de cierto margen de apreciación, a condición de que las limitaciones que aplique no restrinjan o reduzcan el acceso concedido al ciudadano de tal modo o en tal medida que la propia esencia del derecho se vea afectada, de que persigan un objetivo legítimo y de que exista una relación de proporcionalidad razonable entre los medios empleados y el objetivo perseguido.²²

80. El Tribunal de Justicia también ha declarado que, en lo que respecta a la eventual exención del pago de las costas procesales y/o de los honorarios de abogados, el principio de tutela judicial efectiva recogido en el artículo 47 de la Carta, puede estar sujeto a requisitos, a condición de que éstos no constituyan una limitación del derecho de acceso a los tribunales que pueda afectar a la propia esencia de este derecho, de que persigan un objetivo legítimo y de que exista una relación de proporcionalidad razonable entre los medios empleados y el objetivo perseguido.²³

81. En mi opinión, no cabe considerar que un incremento en el coste de los servicios de los abogados, aunque sea del 21 %, afecte a la propia esencia del derecho de acceso a la justicia. En cuanto al objetivo perseguido, la finalidad presupuestaria (que, después de todo, es el objetivo principal de todo impuesto) y el deseo de ajustar la legislación belga a la de los demás Estados miembros (y al modelo de una Directiva de armonización) y de poner fin a las distorsiones de la competencia no pueden considerarse sino legítimos con arreglo al Derecho de la Unión. Por último, a este respecto, tampoco cabe considerar que la aplicación del tipo general nacional del IVA resulte de algún modo desproporcionada con respecto a esos objetivos.

82. En segundo lugar, como ha observado en particular el Gobierno belga, los abogados belgas cuyos servicios han pasado a estar sujetos al IVA a partir del 1 de enero de 2014 también han obtenido el derecho a deducir el IVA soportado por los bienes y servicios utilizados para las necesidades de los servicios que prestan. Por consiguiente, sus propios costes se han reducido en el importe del IVA que anteriormente abonaban sobre esas adquisiciones. Si se parte de la hipótesis de que no han adoptado otras medidas, sino simplemente aplicado el tipo general del IVA a sus honorarios netos y deducido el impuesto soportado, tales honorarios deberían haberse incrementado, no en un 21 %, sino en un 21 % menos la proporción que represente el IVA soportado que hayan podido deducirse. Si bien es cierto que los costes de los insumos sometidos al IVA de los abogados pueden no ser tan elevados como los de muchas otras empresas, este efecto no puede olvidarse completamente.

22 — Véase, por ejemplo, la sentencia *Jones y otros c. Reino Unido*, n.ºs 34356/06 y 40528/06, § 186, CEDH 2014.

23 — Véase, por ejemplo, el auto *GREP* (C-156/12, EU:C:2012:342), apartado 35 y ss. y el fallo. Véase, asimismo, en cuanto al derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 47 de la Carta, la sentencia *Orizzonte Salute* (C-61/14, EU:C:2015:655), apartado 49.

83. En tercer lugar, es bien sabido que, pese a la teoría fiscal en que se basa el sistema del IVA, las empresas que suministran bienes o prestan servicios a personas que no son sujetos pasivos (es decir, a los consumidores finales) no suelen determinar independientemente sus precios antes de impuestos y aplicarles después mecánicamente el tipo del IVA. En cualquier mercado de consumo competitivo, deben tener en cuenta, por poner sólo dos ejemplos, el precio más elevado, impuestos incluidos, que el mercado aceptará o el precio más bajo que les permitirá obtener un volumen de ventas suficiente para que un menor margen de beneficio les resulte rentable. Por lo tanto, cuando el tipo de IVA aumenta o disminuye, a menudo las empresas no repercuten (íntegramente) las consecuencias de esos cambios en los consumidores.

84. Por consiguiente, en la práctica, no cabe considerar que exista una correlación automática y estrecha entre un incremento del tipo de IVA aplicable (en el presente caso, se pasa de una situación en la que no se aplicaba el IVA pero no existía derecho a deducción a otra en la que se aplica un tipo del 21 % con pleno derecho a deducción) y un incremento del coste de los bienes y servicios suministrados a los consumidores.

85. En Bélgica, los honorarios de los abogados no están regulados por ley, sino que se fijan de mutuo acuerdo entre el abogado y su cliente. En ese contexto, los abogados deben actuar «con la circunspección que cabe esperar de ellos en el ejercicio de sus funciones» y sus honorarios no pueden sobrepasar «los límites de una justa moderación».²⁴ Entre los métodos de cálculo admisibles figuran la fijación de una tarifa horaria por el trabajo realizado, de una tarifa fija en función del tipo de litigio de que se trate o de un porcentaje del importe controvertido en el procedimiento, y es posible modificarse el importe facturado en función del resultado del litigio (si bien el importe de los honorarios no puede depender únicamente de ese resultado). Cabe tener en cuenta otros criterios para ajustar el importe de los honorarios, como la situación económica del cliente o la experiencia del abogado, su grado de especialización o su reputación.²⁵ Incluso antes de practicar esos ajustes, el nivel de los honorarios parece ser muy variable en Bélgica.²⁶

86. Por consiguiente, parece poco probable que la supresión de la exención del IVA para los honorarios de abogados lleve inevitablemente a un incremento generalizado de los costes de acceso a la justicia. Además, es probable que (como ha señalado la Comisión) los justiciables consideren que la calidad del servicio prestado y la relación calidad-precio son criterios más importantes que el mero coste (negociable) del servicio.

87. En cuarto lugar, en ocasiones los abogados pueden aplicar un cierto grado de financiación cruzada en su práctica profesional, ajustando sus honorarios para tener en cuenta la aplicación del IVA a sus servicios y aliviar su efecto en los justiciables para quienes el coste de esos servicios podría resultar disuasorio. Según el sitio web de la Ordre des barreaux francophones et germanophone, la situación económica del cliente es el primer elemento que los abogados tienen en cuenta a la hora de determinar sus honorarios dentro de los límites de la justa moderación. Por lo tanto, sería posible aplicar a los clientes que no puedan acogerse a la asistencia jurídica gratuita una escala de honorarios que garantice que nadie se vea privado de su derecho fundamental de acceso a la justicia a causa del coste. Dicho esto, comparto plenamente la observación formulada en la vista por el abogado de Jimmy Tessens y otros en el sentido de que no todos los abogados disponen de esta opción en la misma medida, sino que depende de la composición de la clientela de cada abogado.

24 — Artículo 446 *ter* del Código Judicial belga.

25 — Véase el sitio web de la Ordre des barreaux francophones et germanophone, <http://www.avocats.be/fr/combien-ça-coûte>.

26 — Así, el *Study on the Transparency of Costs of Civil Judicial Proceedings in the European Union* realizado para la Comisión Europea en diciembre de 2007 indica que la tarifa horaria media antes de impuestos que los abogados aplican en Bélgica se sitúa entre los 100 y los 250 euros (véase https://e-justice.europa.eu/content_costs_of_proceedings-37-en.do). De la consulta de varios sitios webs de abogados realizada en 2015 se desprende que la tarifa horaria básica fuera de Bruselas parece oscilar entre los 80 y los 150 euros, mientras que una reciente noticia relativa a un bufete de Bruselas que trabajaba para el Gobierno belga indica que la tarifa de ese bufete estaba entre los 225 y los 600 euros por hora, tras aplicar los correspondientes descuentos pero antes de impuestos (véase http://www.rtf.be/info/belgique/detail_la-ministre-galant-appellee-a-s-expliquer-a-la-chambre-sur-ses-frais-d-avocats?id=9120926).

88. Estimo, por tanto, que nada en la Directiva sobre el IVA, ni en la decisión de Bélgica de dejar de ejercitar la facultad de eximir del IVA los servicios de los abogados que le ofrecía esa Directiva, vulnera el artículo 47 de la Carta como consecuencia del hecho de que la aplicación del IVA a tales servicios incrementa el coste del acceso a la justicia.

89. Básicamente, puede aplicarse esta misma consideración al artículo 9, apartados 4 y 5, del Convenio de Aarhus. Sin embargo, cabe formular algunas precisiones a este respecto.

90. En primer lugar, el concepto de «costo no prohibitivo» (que se emplea en el artículo 9, apartado 4, del Convenio de Aarhus) ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia, en el contexto del artículo 10 *bis* de la Directiva 85/337/CEE,²⁷ en el sentido de que implica que no se impida a las personas afectadas promover o proseguir un recurso judicial a causa de la carga económica que de ello podría resultar. Cuando analicen las cuestiones relacionadas con dicho requisito, los órganos jurisdiccionales nacionales deben tener en cuenta tanto el interés de la persona que desea defender sus derechos como el interés general vinculado a la protección del medio ambiente. Al hacerlo, no pueden basarse exclusivamente en la situación económica del demandante, sino que también deben efectuar un análisis objetivo de la cuantía de las costas, pudiendo tomar en consideración la situación de las partes de que se trate, la existencia de posibilidades razonables de que se acojan las pretensiones del demandante, la importancia que para éste y para la protección del medio ambiente tiene el objeto del proceso, la complejidad del Derecho y del procedimiento aplicables, el posible carácter temerario del recurso en sus diferentes fases y la existencia de un sistema nacional de asistencia jurídica gratuita o de un régimen de protección en materia de costas.²⁸

91. Por lo tanto, está claro que, para apreciar en la práctica si se cumple el requisito de que los recursos no sean excesivamente onerosos, la apreciación debe efectuarse caso por caso. No obstante, el Tribunal de Justicia ha estimado que no cabe considerar que el requisito haya sido debidamente transpuesto en el Derecho nacional a menos que «el juez nacional esté obligado por una norma jurídica a garantizar que el procedimiento no tiene un coste excesivamente oneroso para el demandante».²⁹ En el presente procedimiento, ninguna de las partes en el litigio principal ha alegado que ese requisito se haya transpuesto de forma incorrecta en el Derecho belga.

92. Además, el artículo 9, apartado 4, del Convenio de Aarhus trata de los procedimientos a los que se hace referencia en los apartados 1 a 3 del artículo 9, que reenvían, todos ellos, a criterios de Derecho nacional. El Tribunal de Justicia ha considerado, por esta razón, que el artículo 9, apartado 3, no contiene una obligación incondicional y suficientemente precisa que regule directamente la situación jurídica de los particulares y está subordinado, en su ejecución o en sus efectos, a la adopción de un acto ulterior. Por lo tanto, no puede invocarse para poner en entredicho la validez de una disposición del Derecho de la Unión.³⁰

93. En cuanto al artículo 9, apartado 5, del Convenio de Aarhus, basta con señalar que esa disposición únicamente exige a las Partes que «contemplen» el establecimiento de mecanismos de asistencia apropiados encaminados a eliminar o reducir los obstáculos financieros o de otro tipo que obstaculicen el acceso a la justicia. Por consiguiente, tampoco puede invocarse para impugnar la validez de una norma del Derecho de la Unión efectivamente adoptada.

27 — Directiva del Consejo de 27 de junio de 1985 relativa a la evaluación de las repercusiones de determinados proyectos públicos y privados sobre el medio ambiente (DO L 175, p. 40; EE 15/06, p. 9); véase la nota 6 de las presentes conclusiones. El quinto párrafo del artículo 10 *bis* dispone que los procedimientos de recurso «serán justos y equitativos, estarán sometidos al criterio de celeridad y no serán excesivamente onerosos».

28 — Sentencia Edwards y Pallikaropoulos (C-260/11, EU:C:2013:221), apartado 36 y ss. y fallo.

29 — Sentencia Comisión/Reino Unido (C-530/11, EU:C:2014:67), apartado 55.

30 — Véase, por ejemplo, la sentencia Consejo y otros/Vereniging Milieudefensie y Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht (C-401/12 P a C-403/12 P, EU:C:2015:4), apartados 54 y 55 y jurisprudencia citada.

Igualdad de armas entre las partes

94. El problema que aquí se examina radica, esencialmente, en el hecho de que los sujetos pasivos del IVA que utilizan los servicios de los abogados para las necesidades de sus operaciones gravadas pueden deducir el IVA (soportado) que paguen por esos servicios del IVA (repercutido) que deben declarar a las autoridades fiscales, mientras que los consumidores finales (o los sujetos pasivos que utilicen los servicios de abogados con fines ajenos a sus operaciones gravadas) no disfrutaban de ese derecho a deducir. Por lo tanto, en opinión de los demandantes en el litigio principal, las personas incluidas en la segunda categoría se encuentran en desventaja (económica) en cualquier controversia jurídica que mantengan con las personas incluidas en la primera categoría.

95. Como ha reconocido el Tribunal de Estrasburgo en relación con el artículo 6 del CEDH, el concepto de proceso equitativo incluye el requisito de igualdad de armas, en el sentido de un justo equilibrio entre las partes en litigio, e implica la obligación de ofrecer a cada parte una oportunidad razonable de presentar su causa en condiciones que no la coloquen en una situación de clara desventaja con respecto a su adversario.³¹ En su jurisprudencia, dicho Tribunal ha examinado diversos asuntos en los que se había incumplido el requisito de igualdad de armas,³² pero, por lo que yo sé, nunca ha tenido la ocasión de analizar una situación en la que el coste de los servicios jurídicos estuviera sometido a un impuesto proporcional que afectaba indudablemente a una parte y no a la otra.

96. La situación más similar a la expuesta parece ser la que producida en el asunto «*McDonald's Two*»,³³ en el que se denegó la asistencia jurídica gratuita para el ejercicio de su defensa a dos personas demandadas por difamación por la cadena de comida rápida McDonald's por haber publicado un pasquín que la criticaba.³⁴ El Tribunal de Estrasburgo se basó especialmente en la duración y en la complejidad legal del procedimiento, inusuales, para considerar que la denegación de asistencia jurídica gratuita había privado a los demandados de la oportunidad de defender su causa de forma eficaz y había contribuido a que existiera una desigualdad de armas inaceptable entre ellos y McDonald's. Estimó, por tanto, que se había violado el artículo 6, apartado 1, del CEDH.

97. Sin embargo, no creo que dicha resolución sea particularmente útil para respaldar la postura de los demandantes en el litigio principal. Es cierto que se refiere a una situación en la que una parte puede permitirse más fácilmente los servicios de un abogado que la otra. No obstante, es evidente que, en dicha sentencia, el Tribunal de Estrasburgo reconoció que un cierto grado de desigualdad de armas debido a la diferente capacidad para pagar esos servicios podía o debía incluso tolerarse. La conclusión de que se había violado el artículo 6, apartado 1, del CEDH se basó en las especiales circunstancias del asunto, que incluían un largo y complejo procedimiento incoado por una rica multinacional contra dos personas de escasos ingresos a quienes se denegó la asistencia jurídica gratuita, pese a que existía la posibilidad de concedérsela con carácter discrecional.

31 — Véase, por ejemplo, *Dombo Beheer B.V. c. Países Bajos*, 27 de octubre de 1993, § 33, serie A n.º 274; *Ankerl c. Suiza*, 23 de octubre de 1996, § 38, *Recueil des arrêts et décisions* 1996-V; *Kress c. Francia* [GC], n.º 39594/98, § 72, CEDH 2001, y *Komanický c. Eslovaquia*, n.º 32106/96, § 45, 4 de junio de 2002. Al analizar el principio de igualdad de armas, el Tribunal de Justicia ha adoptado la misma postura: véanse las sentencias *Otis y otros* (C-199/11, EU:C:2012:684), apartado 71, y *Guardian Industries y Guardian Europe/Comisión* (C-580/12 P, EU:C:2014:2363), apartado 31.

32 — Por ejemplo, un caso en el que el recurso interpuesto por una parte no se notificó a la otra (*Beer c. Austria*, n.º 30428/96, § 19, 6 de febrero de 2001); otro en el que los plazos habían quedado suspendidos exclusivamente con respecto a una de las partes (*Platakou c. Grecia*, n.º 38460/97, § 48, CEDH 2001-I; *Wynen c. Bélgica*, n.º 32576/96, § 32, CEDH 2002-VIII); otro en el que sólo se permitió prestar declaración a uno de los dos testigos clave (*Dombo Beheer B.V. c. Países Bajos*, 27 de octubre de 1993, n.º 14448/88, §§ 34 y 35, serie A n.º 274); otro en el que una parte disfrutaba de ventajas significativas en cuanto al acceso a información pertinente, ocupaba un papel preeminente en el procedimiento y ejercía una influencia considerable sobre la apreciación del órgano jurisdiccional (*Yvon c. Francia*, n.º 44962/98, § 37, CEDH 2003-V); u otro en el que una de las partes ocupaba un cargo o función que le colocaba en una situación de ventaja y el tribunal dificultó que la otra parte impugnara sus afirmaciones al no permitirle aportar pruebas documentales o testificales pertinentes (*De Haes y Gijssels c. Bélgica*, 24 de febrero de 1997, n.º 19983/92, §§ 54 y 58, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-I).

33 — *Steel y Morris c. Reino Unido*, n.º 68416/01, §§ 59 a 72, CEDH 2005-II.

34 — Pese a que los demandados cumplieran los requisitos económicos generales para poder acogerse al régimen de asistencia jurídica gratuita, los procedimientos de difamación estaban excluidos, en principio, de ese régimen y no se había ejercitado la facultad discrecional de conceder esa ayuda en circunstancias excepcionales.

98. Como ya he indicado, las normas que rigen la asistencia jurídica gratuita son en gran medida independientes de las que regulan la aplicación del IVA a los servicios prestados por abogados. Sin embargo, los Estados miembros pueden recurrir a la asistencia jurídica gratuita para compensar la desigualdad de armas y pueden estar obligados a hacerlo en determinados supuestos (como, por ejemplo, en el asunto *McDonald's Two*). Con todo, en mi opinión la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo no puede interpretarse en el sentido de que exige a los Estados miembros que se abstengan de aplicar un impuesto del 21 % que algunos justiciables pueden recuperar y otros no.

99. Asimismo, estimo que, aunque una diferencia máxima de coste de 121 a 100 pone ciertamente a un justiciable en desventaja frente a su adversario, no afecta a la propia esencia del derecho de acceso a la justicia. En cualquier caso, el Estado no está obligado a garantizar una completa igualdad de armas.

100. Deseo señalar igualmente que, en la práctica, la desigualdad de armas puede deberse a otros factores, en particular la diferente relación calidad-precio que ofrecen los distintos abogados y los recursos económicos totales de cada parte. Por ejemplo, si un consumidor adinerado se enfrenta en un litigio a un comerciante con dificultades financieras, el hecho de que el comerciante pueda deducir el IVA pagado por los honorarios del abogado no le colocará en una posición ventajosa con respecto al consumidor, si no puede permitirse contratar a un abogado de la misma calidad que el que representa a su adversario. En cambio, si una persona corriente se enfrenta a un gigante multinacional implacable, el hecho de que la multinacional pueda deducir el IVA pagado por los honorarios de su abogado externo no será un factor decisivo en la evidente desigualdad de armas.

Igualdad de trato, no discriminación y neutralidad fiscal

101. En la cuestión 3 se pregunta si el hecho de no eximir del IVA los servicios de los abogados constituye una discriminación prohibida de tales servicios frente a otras «actividades de interés general» enumeradas en el artículo 132, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA.

102. Según reiterada jurisprudencia, «el principio de igualdad de trato, que en materia de IVA se concreta en el principio de neutralidad fiscal, exige que las situaciones comparables no reciban un trato diferente, a no ser que éste se justifique objetivamente».³⁵

103. Ya he indicado antes que el objeto de las exenciones establecidas en el artículo 132, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA no es fomentar todas las actividades de interés general, sino únicamente algunas de ellas, concretamente «las que se enumeran y describen con gran detalle en dicho artículo».³⁶ A este respecto, en mis conclusiones en el asunto *Horizon College y Haderer* señalé que la lista de exenciones no es de carácter sistemático, por lo que no necesariamente es posible extrapolar las inferencias sobre la intención del legislador de una exención a otra.³⁷

104. Sin embargo, supongamos, a efectos del razonamiento, que mis conclusiones en ese asunto estuvieran equivocadas o al menos expresadas en unos términos excesivamente generales. ¿Es posible discernir algún tipo de lógica interna subyacente en las exenciones establecidas en el artículo 132, apartado 1?

35 — Véase, como ejemplo reciente, la sentencia *Jetair y BTW-*eenheid* BTWE Travel4you* (C-599/12, EU:C:2014:144), apartado 53.

36 — Véase el punto 52 *supra*.

37 — C-434/05 y C-445/05, EU:C:2007:149, punto 64.

105. En resumen, dichas exenciones cubren los servicios postales [letra a)], diversos servicios sanitarios y relacionados con la salud [letras b) a e) y p)], las agrupaciones de personas que ejerzan una actividad exenta [letra f)], la asistencia social y la seguridad social [letra g)], la protección y la educación de la infancia y de la juventud [letras h) a j)], así como la práctica del deporte [letra m)], las actividades religiosas, culturales y análogas [letras k), l) y n)], la captación de fondos para las actividades mencionadas en las letras b), g) a i) y l) a n) [letra o)] y las actividades llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión [letra q)].

106. Algunas de esas actividades están exentas a condición de que se desarrollen sin ánimo de lucro [véanse, por ejemplo, las letras g) y h)], mientras que otras sí que pueden llevarse a cabo con fines comerciales [véase, por ejemplo, la letra j)]. En algunos casos se exige que no sean susceptibles de provocar distorsiones de la competencia [letras f), l) y o)].

107. En la medida en que pueda afirmarse que existe algún tipo de relación entre estas actividades, cabe indicar que se engloban en cuatro categorías, a saber, comunicación pública, salud y bienestar, educación y cultura en sentido amplio. No hay razón para afirmar que los servicios de los abogados están comprendidos, en general, en cualquiera de las grandes categorías mencionadas o que compiten con ellas o son similares,³⁸ y menos aún si tomamos como referencia cualquiera de las actividades que se enumeran en detalle en la lista.

108. En todo caso, considerar que actividades distintas de las enumeradas en el artículo 132, apartado 1, deberían beneficiarse de una exención por analogía supondría una modificación radical de la jurisprudencia según la cual «los términos empleados para designar las exenciones mencionadas son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo».³⁹

109. En mi opinión, de ello se deduce que no existe ninguna razón para considerar que el hecho de que los servicios de los abogados no estén incluidos en la lista contenida en el artículo 132, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA supone aplicar una diferencia de trato a situaciones similares.

Conclusión

110. A la vista de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional, Bélgica) del modo siguiente:

- «1) El artículo 371 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que, con arreglo a esa disposición, ha mantenido en vigor una exención del IVA para los servicios prestados por los abogados, puede limitar el alcance de esa exención sin suprimirla en su totalidad. Sin embargo, una vez que la ha suprimido completamente, dicho Estado miembro no puede volver a establecer la misma exención con un alcance más limitado.
- 2) Ni el artículo 132, apartado 1, letra g), ni ninguna otra disposición de la Directiva 2006/112 faculta a los Estados miembros para eximir del IVA los servicios prestados por los abogados en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita en cuanto servicios directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social.

38 — Véase, a ese respecto la sentencia Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), apartado 49, en la que el Tribunal de Justicia declaró que «mientras que la vulneración del principio de neutralidad fiscal sólo puede contemplarse entre operadores económicos competidores, [...] la del principio general de igualdad de trato puede caracterizarse, en materia fiscal, por otros tipos de discriminaciones, que afecten a operadores económicos que no son forzosamente competidores, pero que se encuentran, no obstante, en una situación comparable en otros aspectos».

39 — Véase el punto 52 *supra*.

- 3) El examen de las cuestiones planteadas no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de la Directiva 2006/112.»