



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MELCHIOR WATHELET
presentadas el 5 de abril de 2017¹

Asunto C-616/15

**Comisión Europea
contra**

República Federal de Alemania

«Incumplimiento de Estado — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112/CE — Exención del IVA de las prestaciones de servicios proporcionadas a sus miembros por agrupaciones autónomas de personas — Limitación a las agrupaciones autónomas cuyos miembros ejerzan un número limitado de profesiones»

1. Mediante el presente recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112/CE² al limitar la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a agrupaciones cuyos miembros ejerzan un número limitado de profesiones. También se ha planteado la cuestión de la interpretación de esta última disposición en los asuntos Comisión/Luxemburgo (C-274/15), DNB Banka (C-326/15) y Aviva (C-605/15), actualmente pendientes ante el Tribunal de Justicia.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Directiva 77/388/CEE

2. El artículo 13, parte A, de la Directiva 77/388/CEE³ disponía lo siguiente:

«1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

¹ Lengua original: francés.

² Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).

³ Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), que fue derogada y sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva sobre el IVA.

- b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por Entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos;
- c) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate;

[...]

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

[...]»

3. El artículo 28, apartados 3 y 4, de esta Directiva establecía lo siguiente:

«3. En el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4, los Estados miembros podrán:

- a) continuar aplicando el Impuesto a las operaciones que estén exentas del mismo en virtud de los artículos 13 ó 15 y cuya lista se encuentra en el Anexo E;

[...]

4. El período transitorio estará inicialmente fijado en cinco años a partir del 1 de enero de 1978. Como máximo seis meses antes de la terminación de este período, y posteriormente siempre que sea necesario, el Consejo, previo informe de la Comisión, reexaminará la situación en lo concerniente a las excepciones establecidas en el apartado 3 y resolverá por unanimidad, a propuesta de la Comisión, sobre la eventual supresión de algunas o de todas estas excepciones.»

4. El anexo E de esta Directiva, que llevaba por título «Lista de las operaciones a que se refiere la letra a) del apartado 3 del artículo 28», preveía lo siguiente:

«[...]

3. Operaciones indicadas en la letra f) del apartado 1 del punto A del artículo 13 que no sean las de los grupos médico o sanitario.

[...]»

2. *Directiva 89/465/CEE*

5. Según el preámbulo de la Directiva 89/465/CEE:⁴

⁴ Directiva del Consejo, de 18 de julio de 1989, Decimoctava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — supresión de algunas excepciones previstas en el apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva (DO 1989, L 226, p. 21).

«Considerando que el apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del [IVA]: base imponible uniforme, modificada en último lugar por el Acta de Adhesión de España y de Portugal, permite a los Estados miembros aplicar ciertas excepciones al régimen normal del sistema común del IVA durante un período transitorio; que este período transitorio tiene una duración inicialmente fijada en cinco años; que el Consejo se ha comprometido a pronunciarse, a propuesta de la Comisión, antes de la expiración de dicho período, sobre la eventual supresión de algunas o de todas estas excepciones;

Considerando que muchas de estas excepciones dan lugar, en el marco del sistema de recursos propios de las Comunidades a dificultades para el cálculo de las compensaciones previstas en el Reglamento (CEE, Euratom) n.º 1553/89 del Consejo, de 29 de mayo de 1989, relativo al régimen uniforme definitivo de recaudación de los recursos propios procedentes del [IVA]; que con vistas a asegurar un mejor funcionamiento de este sistema es oportuno suprimir dichas excepciones;

Considerando que la supresión de estas excepciones contribuirá igualmente a asegurar una mayor neutralidad del sistema de [IVA] en el ámbito comunitario;

Considerando que conviene suprimir algunas de dichas excepciones a partir del 1 de enero de 1990, del 1 de enero de 1991, del 1 de enero de 1992 y del 1 de enero de 1993, respectivamente;

[...]».

6. El artículo 1 de esta Directiva establece que:

«La Directiva 77/388/CEE queda modificada como sigue:

- 1) En el Anexo E, las operaciones contempladas en los puntos 1, 3 a 6, 8, 9, 10, 12, 13 y 14 quedarán suprimidas a partir del 1 de enero de 1990.

[...]»

3. Directiva sobre el IVA

7. Los considerandos 1 y 3 de la Directiva sobre el IVA enuncian lo siguiente:

«(1) La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del [IVA]: base imponible uniforme, ha sido modificada de forma sustancial en numerosas ocasiones. Con motivo de nuevas modificaciones de dicha Directiva, conviene, en aras de la claridad y la racionalización, proceder a la refundición de dicha Directiva.

[...]

(3) Para garantizar que las disposiciones se presentan de forma clara, racional y compatible con el principio de legislar mejor, conviene proceder a la refundición de la estructura y de la redacción de la Directiva, si bien con ello no se debe, en principio, inducir a cambios de fondo en la legislación vigente. No obstante, existe un reducido número de modificaciones sustanciales inherentes al ejercicio de la refundición, que debería, en cualquier caso, llevarse a cabo. Los casos en que se han [efectuado] dichas modificaciones figuran recogidos de forma exhaustiva en las disposiciones relativas a la incorporación al Derecho interno y a la entrada en vigor de la Directiva.»

8. El artículo 13, apartado 1, párrafos primero y segundo, de la Directiva sobre el IVA dispone lo siguiente:

«Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.»

9. El artículo 132, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, que figura en el capítulo 2, titulado «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», del título IX de la referida Directiva, establece que:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

- a) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de los transportes de pasajeros y de las telecomunicaciones;
- b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos;
- c) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate;
- d) las entregas de órganos, sangre y leche humanos;
- e) las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por los protésicos dentales, así como el suministro de prótesis dentales realizadas por los dentistas y por los protésicos dentales;
- f) las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;

[...]»

B. Derecho alemán

10. El segundo capítulo de la Umsatzsteuergesetz (Ley relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG»), que lleva por título «Exención y reembolso del impuesto», incluye, en su artículo 4, una lista de las prestaciones de servicios exentas del IVA. Con arreglo al artículo 4, apartado 14, de la UStG, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, estarán exentas:

- «a) las prestaciones de asistencia sanitaria a personas físicas efectuadas en el marco del ejercicio de las profesiones médicas y sanitarias, por médicos, dentistas, practicantes, fisioterapeutas, matronas [...]
- b) las prestaciones de hospitalización y asistencia sanitaria, incluidos el diagnóstico, los exámenes médicos, la medicina preventiva, la rehabilitación, la asistencia al parto y las prestaciones de residencias de la tercera edad, así como las operaciones directamente relacionadas con éstas, realizadas por entidades de Derecho público [...]

[...]

- d) otras prestaciones de servicios que las agrupaciones cuyos miembros ejerzan las profesiones contempladas en la letra a) o formen parte de los establecimientos contemplados en la letra b), proporcionen a dichos miembros, siempre que tales prestaciones sean directamente necesarias para el ejercicio de las actividades contempladas en las letras a) o b), y que las agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común;

[...]»

II. Procedimiento administrativo previo

11. Mediante escrito de requerimiento de 23 de noviembre de 2009, la Comisión comunicó a la República Federal de Alemania sus dudas sobre la compatibilidad con la Directiva sobre el IVA de las disposiciones alemanas relativas a la exención del IVA de las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas (en lo sucesivo, «AAP») que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad.

12. La Comisión indicó en dicho escrito que el Derecho alemán [en este caso, el artículo 4, apartado 14, letra d), de la UStG] limita la exención antes mencionada a las prestaciones de servicios de las AAP cuyos miembros ejerzan actividades o profesiones dentro del ámbito sanitario [a saber, las contempladas en las letras a) y b) del artículo 4, apartado 14, de la UStG] siendo así que la Directiva sobre el IVA no limita la exención controvertida a agrupaciones de categorías profesionales determinadas, sino que prevé su aplicación para todas las AAP, siempre y cuando dichas personas estén exentas de IVA o no tengan la cualidad de sujeto pasivo para la actividad que ejerzan. Por tanto, la Comisión estimó que el Derecho alemán relativo al impuesto sobre el volumen de negocios no era conforme con los objetivos de la Directiva sobre el IVA.

13. La República Federal de Alemania respondió al escrito de requerimiento mediante escrito de 22 de marzo de 2010. En este último, confirmó que efectivamente la normativa alemana sólo exime las prestaciones de servicios de AAP en la medida en que se trate de agrupaciones de médicos o de personas que ejerzan profesiones sanitarias, así como de agrupaciones de hospitales o de establecimientos de la misma naturaleza. Dicho Estado miembro alegó que esta limitación estaba

justificada por el hecho de que corresponde al legislador nacional examinar qué categorías profesionales pueden beneficiarse de la exención controvertida sin provocar una distorsión de la competencia. Así, según el referido Estado miembro, el legislador alemán había considerado, tras realizar dicho examen, que la exención controvertida sólo se justificaba en el sector sanitario.

14. El 7 de abril de 2011, la Comisión dirigió un dictamen motivado al Gobierno alemán. En este último, la Comisión expresó sus dudas sobre la tesis de la República Federal de Alemania según la cual, para evitar distorsiones de la competencia, las actividades y profesiones sanitarias eran las únicas que podían beneficiarse de la exención controvertida. Según la Comisión, el procedimiento legislativo de la Unión demuestra que la Directiva sobre el IVA pretende precisamente ampliar la exención a las agrupaciones que incluyan otras categorías de personas. La Comisión alegó asimismo que en diversas ocasiones los órganos jurisdiccionales alemanes se habían visto obligados a ampliar el ámbito de aplicación de la exención controvertida a categorías profesionales distintas de las enumeradas en el Derecho alemán del impuesto sobre el volumen de negocios.

15. La Comisión también señaló que no comprendía en función de qué elementos el legislador alemán consideraba que podrían producirse distorsiones de la competencia persistentes si, más allá de las profesiones sanitarias ya exentas, hubiera de conceder la exención controvertida a todos los sectores económicos alemanes. Consideró que el legislador alemán no debía apreciar las distorsiones de la competencia basándose en una reflexión *de carácter general* sino que, al contrario, sólo se debía denegar la exención controvertida en caso de que existiera un *riesgo real* de que esta última, considerada en sí misma, pudiera provocar distorsiones de la competencia de forma inmediata o en el futuro.

16. La República Federal de Alemania respondió al dictamen motivado mediante un escrito de 6 de junio de 2011. En dicho escrito hizo hincapié, en primer término, en el lugar que ocupa la disposición relativa a la exención controvertida en la estructura de la Directiva sobre el IVA, a saber, en el capítulo consagrado a las exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general. Dicho Estado miembro dedujo de ello que tal exención no podía extenderse a todas las actividades de la vida económica.

17. En segundo término, la República Federal de Alemania indicó que la transposición en su ordenamiento jurídico interno tenía precisamente en cuenta la prohibición de distorsiones de la competencia [establecida en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA] al limitar la disposición sobre la exención a determinadas categorías profesionales del sector sanitario y que, en principio, existían motivos para creer que pudiera producirse una distorsión de la competencia en otros sectores.

18. En tercer término, señaló que no veía qué categoría profesional podía haberse visto erróneamente excluida de la exención controvertida por el Derecho alemán.

19. Por consiguiente, la República Federal de Alemania rechazó la petición que le había dirigido la Comisión en el sentido de que adoptara todas las medidas necesarias para cumplir lo recomendado en el dictamen motivado.

20. Dado que la normativa alemana relativa al impuesto sobre el volumen de negocios continúa limitando la exención del IVA a las AAP que ejerzan una actividad en el ámbito sanitario, la Comisión anunció su decisión de someter la cuestión al Tribunal de Justicia, lo que hizo el 20 de noviembre de 2015.

III. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

21. La Comisión y la República Federal de Alemania fueron oídas en la vista celebrada el 15 de febrero de 2017.

IV. Apreciación

A. Alegaciones de las partes

1. Comisión

22. Según la Comisión, la República Federal de Alemania limita a determinados colectivos profesionales bien definidos la exención del IVA prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA a favor de las «prestaciones de servicios realizadas por [AAP] que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad». La exención en el sentido de la legislación alemana sobre el IVA sólo se refiere a las agrupaciones cuyos miembros sean médicos, ejerzan profesiones sanitarias, o ejerzan actividades en el sector de la hospitalización y de la asistencia sanitaria.

23. La Comisión sostiene que esto es incompatible con el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA. A su parecer, ni el tenor literal, ni la finalidad, ni los trabajos preparatorios de dicho artículo justifican tal limitación de la exención del IVA a determinados colectivos profesionales. Al contrario, en su opinión, se debe conceder esta exención a las AAP de todo tipo de profesionales, siempre que sus miembros ejerzan actividades exentas.

24. Según la Comisión, la limitación establecida por la legislación alemana sobre el IVA tampoco está justificada por la posibilidad de una distorsión general de la competencia. En efecto, según afirma, la posible existencia de una distorsión de la competencia al aplicar la exención sólo puede, y debe, apreciarse en virtud de las circunstancias del caso concreto. Aduce que es imposible apreciar de manera general la existencia de distorsiones de la competencia respecto de las prestaciones de servicios proporcionadas por categorías profesionales determinadas.

25. Asimismo, según la Comisión, el hecho de que la exención contemplada en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA necesite un examen de las circunstancias de hecho y de las circunstancias individuales se deduce también el punto 77 del escrito del Bundesministerium der Finanzen (Ministerio Federal de Hacienda, Alemania)⁵ elaborado con motivo de una modificación del artículo 4 de la UStG en 2009 que dio lugar a la versión controvertida de esta disposición.

2. República Federal de Alemania

a) Sobre la exención en sí misma y su limitación a las actividades de interés general

26. La República Federal de Alemania señala, en primer lugar, que las exenciones previstas en la Directiva sobre el IVA se reúnen en su título IX, que lleva por título «Exenciones», y que este título, por su parte, está subdividido en 10 capítulos. Asimismo, observa que la exención controvertida forma parte de las exenciones enumeradas en el artículo 132 de la Directiva sobre el IVA y que esa disposición, cuyo tenor literal ha permanecido casi idéntico desde la entrada en vigor de la Sexta

⁵ Escrito de 26 de junio de 2009 (IV B 9 — S 7170/08/10009).

Directiva, está situada en el capítulo 2 de la Directiva, titulado «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general». Así pues, a su parecer, de la ubicación de la exención controvertida dentro de la estructura general de la Directiva sobre el IVA se desprende que ésta sólo puede referirse a prestaciones de servicios realizadas por AAP cuyas actividades estén al servicio del interés general.

27. La República Federal de Alemania considera que, en cambio, la exención controvertida no se aplica a las AAP que ejerzan actividades exentas que no estén comprendidas en el capítulo 2 y que no estén al servicio del interés general. En su opinión, si el legislador de la Unión hubiera querido que esta exención fuera aplicable al conjunto de las categorías profesionales y de las actividades exentas, habría previsto esta disposición en otro lugar, como, por ejemplo, en el capítulo 1 del título IX relativo a las exenciones, que lleva por título «Disposiciones generales».

28. Así, a su entender, las agrupaciones de bancos y de seguros, que están exentas del IVA en virtud del artículo 135 de la Directiva sobre el IVA, no pueden estar incluidas en el ámbito de aplicación de la exención contemplada en el artículo 132, apartado 1, letra f), de esta misma Directiva.

29. Según la República Federal de Alemania las propuestas legislativas y las Comunicaciones emitidas con anterioridad por la Comisión con el fin de conseguir modificar la Directiva sobre el IVA también confirman que la exención controvertida sólo se refiere a las AAP que ejercen actividades al servicio del interés general. Añade que la Comisión presentó el 28 de noviembre de 2007 una propuesta de Directiva relativa a «[la] introducción del concepto de “grupo de reparto de costes”» en el campo de los seguros y las finanzas.⁶ A su parecer, si la exención controvertida ya hubiera sido aplicable a las prestaciones de servicios en ese campo, la Comisión no habría tenido que proponer incluir tales prestaciones en el ámbito de aplicación de la exención.

30. Según afirma, en el documento con la referencia MEMO/07/519⁷ que acompañaba a dicha propuesta de Directiva, la Comisión admitió incluso que «[l]as disposiciones de exención existentes relativas al reparto de costes adolecen de falta de claridad y no son aplicadas de manera uniforme. Para corregir esto, la propuesta contiene una exención del IVA referida de forma específica a este sector de la industria y aplicable a los mecanismos de reparto de costes, incluidos los mecanismos transfronterizos. Esta modificación permitirá a las empresas realizar sus operaciones en común en el marco de una agrupación y repartir los costes entre los miembros de dicha agrupación sin crear una nueva carga de IVA no recuperable.»

31. La República Federal de Alemania también menciona la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo referente a la posibilidad de formar grupos de IVA, prevista en el artículo 11 de la Directiva [sobre el IVA] [COM(2009) 325 final]. En su opinión, la Comisión confirma en esta Comunicación que «cabe señalar que la presente Comunicación no aborda el concepto de “mecanismos de reparto de costes”, que, en virtud del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva [sobre el IVA], constituye en la actualidad una excepción obligatoria en relación con determinadas actividades de interés público y que ha sido incorporado, tras ser sometido a ciertos cambios, a la reciente propuesta de la Comisión relativa al régimen del IVA de los servicios financieros y de seguros.»

32. La República Federal de Alemania deduce de ello que, según la Comisión, la exención controvertida sólo se aplica a las actividades de interés público. Asimismo, considera que se trata, en particular, de las actividades mencionadas en el artículo 132, apartado 1, letras b) a e), de la Directiva sobre el IVA, que preceden a la exención prevista en la letra f) y que son relativas al sector sanitario. En este contexto, recuerda que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones que figuran en el artículo 132 de la Directiva sobre el IVA pretenden eximir únicamente las actividades de

⁶ Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al régimen de los servicios financieros y de seguros, COM(2007) 747 final, de 28 de noviembre de 2007.

⁷ http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-07-519_en.htm?locale=en.

interés general que se enumeran y describen en dicho artículo de manera muy detallada (sentencia de 10 de junio de 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, apartado 29 y jurisprudencia citada) y que los términos empleados para designar dichas exenciones han de interpretarse restrictivamente (sentencia de 22 de octubre de 2015, *Hedqvist*, C-264/14, EU:C:2015:718, apartado 34).

33. La República Federal de Alemania añade que su tesis según la cual la exención controvertida se refiere a las actividades mencionadas en las letras b) a e) del artículo 132 de la Directiva sobre el IVA se ve apoyada por la formulación exacta escogida por el Tribunal de Justicia para explicar la finalidad de esta exención, a saber, «evitar que la persona que ofrezca determinados servicios quede sujeta al pago de dicho impuesto cuando se ha visto obligada a colaborar con otros profesionales a través de una estructura común que se hace cargo de las actividades necesarias para que se cumplan dichos servicios» (sentencia de 11 de diciembre de 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, apartado 37).

34. En este sentido, la República Federal de Alemania señala que el Tribunal de Justicia menciona de manera expresa a «los profesionales» y que la Directiva sobre el IVA sólo emplea el término «profesión» en un número limitado de ocasiones que, en la inmensa mayoría de los casos, están relacionados con profesiones médicas al servicio del interés general. En su opinión, esto supone que cuando el Tribunal de Justicia describió la finalidad del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA, se refería únicamente a las agrupaciones de «profesionales» que ejercen profesiones médicas en servicio del interés general.

35. Según la República Federal de Alemania, su punto de vista se ve respaldado por los trabajos preparatorios referentes al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA. A este respecto, señala que, en una propuesta de la Comisión relativa a la Sexta Directiva,⁸ la exención en favor de las AAP ya formaba parte de las «exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general» y se aplicaba a los «servicios prestados a sus miembros por las agrupaciones autónomas profesionales de carácter médico o sanitario para las necesidades de sus actividades exentas».

36. Volviendo a la primera versión de la Sexta Directiva, la República Federal de Alemania destaca que las disposiciones del artículo 28, apartado 3, letra a), en relación con el apartado 3 del anexo E, tenían por objeto asegurar que la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), a favor de las prestaciones realizadas por las AAP con carácter médico o sanitario fuera inmediatamente aplicable, mientras que los Estados miembros podían continuar gravando hasta el 31 de diciembre de 1989 las prestaciones análogas realizadas por las otras AAP.

37. Según la República Federal de Alemania, la disposición transitoria establecida en el artículo 28, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva no estaba destinada a restringir o ampliar el ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva. Por consiguiente considera que la supresión, a partir del 1 de enero de 1990, del derecho a gravar las otras AAP no significaba un cambio de paradigma en materia de tributación sobre el volumen de negocios. En su opinión esta supresión pretendía más bien, tal como se desprendía de los considerandos de la Directiva 89/465, suprimir determinadas dificultades meramente prácticas ajenas al propio sistema del IVA, en particular, en lo referente al cálculo de los recursos propios procedentes del IVA.

⁸ Propuesta de la Comisión relativa a la Sexta Directiva del Consejo 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, COM(73) 950 final, de 20 de junio de 1973 (*Boletín de las Comunidades Europeas*, Suplemento 11/73, p. 13).

38. La República Federal de Alemania alega que tampoco es posible deducir del paso de la Sexta Directiva a la Directiva sobre el IVA indicios que permitan sostener la tesis defendida por la Comisión, según la cual se había suprimido la autorización a limitar la exención controvertida a las AAP con carácter médico o sanitario. En su opinión, el cambio de Directiva no implicó ninguna modificación de fondo a este respecto, tal como se desprende del considerando 3 de la Directiva sobre el IVA.

39. Por último, la República Federal de Alemania recuerda que la interpretación de los términos utilizados para definir las exenciones previstas en la Directiva sobre el IVA debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dicha exención y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (sentencia de 22 de octubre de 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, apartado 35).

40. Pues bien, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el objetivo de la exención controvertida es evitar que la persona que ofrezca determinados servicios quede sujeta al pago del IVA cuando se ha visto obligada a colaborar con otros profesionales a través de una estructura común que se hace cargo de las actividades necesarias para que se cumplan dichos servicios (sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, apartado 37).

41. Sin embargo, en opinión de la República Federal de Alemania y contrariamente a lo que afirma la Comisión, en el supuesto de que la exención no fuera aplicable, sería la propia AAP, no obstante, quien tendría que abonar el IVA y no sus miembros. Según afirma, la AAP debería incrementar el precio de sus prestaciones de servicios en el importe del IVA y facturarlas así a sus miembros. Por tanto, el factor de coste no es la prestación realizada por la agrupación, sino el IVA incluido en el precio.

42. Según la República Federal de Alemania, el argumento de la Comisión basado en la neutralidad del IVA carece de eficacia. Recuerda que, con arreglo al principio de neutralidad fiscal (sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, apartados 46 y 47), el empresario no debe soportar el IVA, siempre que las operaciones anteriores, respecto de las cuales haya abonado IVA, sean utilizadas para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. En su opinión, si se aplica la exención a las prestaciones de servicios realizadas por la agrupación en favor de sus miembros, el problema de la imposibilidad de deducir el impuesto soportado tan sólo se desplaza a la fase anterior, en la medida en que, posteriormente, la AAP no goza del derecho a deducción del impuesto soportado. Así pues, considera que el factor de coste presente en la cadena se mantiene.

43. Según la República Federal de Alemania, la ventaja real de la exención controvertida reside en la posibilidad de exceptuar de la tributación una verdadera creación de valor realizada por la AAP a favor de sus miembros en la fase de la realización de la prestación, o de obtener, en calidad de «organización de compra conjunta» formada por sus miembros, descuentos y ventajas en cuanto a los precios. En su opinión, por razones de carácter político, tales ventajas deberían poder admitirse precisamente a favor de las personas que ejerzan actividades de interés general. El referido Estado miembro considera que, en virtud de este objetivo, las agrupaciones de bancos y de seguros no pueden entrar en el ámbito de aplicación de la exención controvertida, dado que no ejercen actividades de interés general.

44. La República Federal de Alemania entiende que también se debe tener en cuenta el hecho de que la exención relativa a los servicios financieros se concibió como una exención meramente técnica, sin justificación relativa a la política fiscal, y que fue establecida, en particular, en virtud de las dificultades relacionadas con la determinación de la base imponible y del importe del IVA deducible (sentencia de 22 de octubre de 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, apartado 36). Pues bien, considera que no existe ninguna dificultad para determinar la base imponible de las prestaciones realizadas por una agrupación de bancos y de seguros a favor de sus miembros.

b) Sobre la posibilidad de que la exención provoque distorsiones de la competencia

45. En segundo lugar, la República Federal de Alemania alega que, en Alemania, el legislador alemán apreció fundadamente el requisito según el cual la exención controvertida no ha de poder provocar distorsiones de la competencia. Rebate las alegaciones de la Comisión según las cuales no es concebible apreciar de manera general la existencia de distorsiones de la competencia respecto de las prestaciones de servicios realizadas por determinadas categorías profesionales.

46. Ante todo, dado que las directivas sólo son obligatorias en cuanto al resultado que debe alcanzarse, la República Federal de Alemania alega que, para lograr el objetivo fijado en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA, el legislador alemán podía elegir esta forma de regulación y también apreciar por sí mismo, a los efectos de la transposición, el riesgo de distorsiones de la competencia.

47. La República Federal de Alemania afirma que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la transposición realizada por vía legislativa es incluso la que mejor tiene en cuenta el propio principio de la creación del Derecho y constituye por regla general una forma adecuada de incorporación al Derecho interno. En cambio, simples prácticas administrativas, por naturaleza modificables a discreción de la Administración y desprovistas de una publicidad adecuada, no pueden ser consideradas como constitutivas de un cumplimiento válido de las obligaciones del TFUE (sentencia de 8 de julio de 1999, Comisión/Bélgica, C-203/98, EU:C:1999:380, apartado 14).

48. La República Federal de Alemania considera que la Comisión solicita, en definitiva, que se establezca una legislación que deje prácticamente a las autoridades fiscales competentes un margen de apreciación parecido al que tendrían si, a falta de fundamento jurídico, se les permitiera transponer la Directiva sobre el IVA mediante una práctica administrativa. Sin embargo, dicho Estado miembro considera que el requisito relativo a la ausencia de distorsiones de la competencia no es ni suficientemente preciso ni incondicional desde el punto de vista de su contenido, sino que deberá ser precisado a nivel nacional para permitir determinar si la exención es aplicable en un caso particular (sentencia de 26 de junio de 2003, Comisión/Francia, C-233/00, EU:C:2003:371, apartado 76).

49. Añade que el mero hecho de que el legislador alemán no reproduzca de manera literal la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA no es contrario a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Afirma que, en principio, no es indispensable que las disposiciones de la Directiva se reproduzcan textualmente, siempre que quede efectivamente garantizada la plena aplicación de la Directiva de forma suficientemente clara y precisa (sentencias de 7 de enero de 2004, Comisión/España, C-58/02, EU:C:2004:9, apartado 26; de 20 de octubre de 2005, Comisión/Reino Unido, C-6/04, EU:C:2005:626, apartado 21, y de 6 de abril de 2006, Comisión/Austria, C-428/04, EU:C:2006:238, apartado 99).

50. A continuación la República Federal de Alemania alega que, contrariamente a lo que afirma la Comisión, el legislador nacional puede recurrir a una apreciación por categorías del riesgo de distorsiones de la competencia que exista en determinadas categorías profesionales y que dicha apreciación también es lícita cuando el legislador proceda a la exclusión previa de determinadas categorías profesionales.

51. En este sentido, la República Federal de Alemania recuerda que el Tribunal de Justicia ha concluido que los Estados miembros no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional al requisito relativo a la ausencia de distorsiones de la competencia que aparece en el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva —disposición que ha sido sustituida posteriormente por el artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA— ni a precisar los límites cuantitativos de la no imposición (sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto

Piacentino y otros, 231/87 y 129/88, EU:C:1989:381, apartado 23). Hasta sería lícito que una ley nacional autorizara al Ministro de Hacienda a proceder a la determinación concreta de las actividades que producen distorsiones de la competencia (sentencia de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, apartados 32 a 35).

52. En cambio, en su opinión, la reproducción literal del requisito relativo a la ausencia de distorsiones de la competencia en la legislación nacional así como la apreciación de las distorsiones de la competencia en vista de las circunstancias de cada caso particular supone un menoscabo inaceptable de la claridad y la seguridad jurídicas.

53. A su parecer, esto sucede, en particular, habida cuenta de que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la exención debe denegarse siempre que «exist[a] un riesgo real de que la exención pueda por sí sola, de inmediato o en el futuro, provocar distorsiones de la competencia» (sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, apartado 64). El examen de este requisito supone, por tanto, una apreciación tanto de la situación competitiva actual como de la que pueda existir en el futuro, apreciación que sólo puede efectuarse en base a análisis económicos complejos relativos a cada ámbito de actividad. Según afirma, para las autoridades fiscales competentes a nivel local, tal examen de las circunstancias económicas complejas que se dan en cada caso particular es sencillamente imposible de realizar. Asimismo, no considera que sea aceptable que las AAP y sus miembros no puedan prever con la certeza necesaria si las prestaciones de servicios en cuestión estarán o no exentas de IVA al realizar cada operación en el futuro.

54. Según la República Federal de Alemania, el artículo 13, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA demuestra asimismo que los ámbitos de actividad pertinentes en materia de competencia pueden ser determinados por el legislador. En su opinión, el legislador de la Unión ha establecido en el anexo I de esta Directiva una lista de actividades respecto de las cuales es posible, en principio, presumir la existencia de distorsiones de la competencia. Por lo que se refiere a dicho artículo 13, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, este Estado miembro afirma que el Tribunal de Justicia ha declarado, asimismo, que pueden existir, a nivel nacional, otras actividades que no se mencionan en el anexo I y cuya lista puede variar de un Estado miembro a otro o de un sector económico a otro (sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros, C-288/07, EU:C:2008:505, apartados 35 y 36). En su opinión, esta jurisprudencia demuestra claramente que la apreciación de las distorsiones de la competencia puede realizarse a nivel legislativo. Según la República Federal de Alemania, esto es aplicable, con más motivo si cabe, a la legislación nacional que enumera determinados ámbitos de actividad respecto de los cuales no cabe temer la existencia de distorsiones de la competencia en el mercado nacional.

55. La República Federal de Alemania añade que el requisito según el cual la exención controvertida no debe ser susceptible de provocar distorsiones de la competencia tiene como objeto limitar su ámbito de aplicación. En su opinión, por tanto, dicho requisito pretende restaurar la regla general de la sujeción al IVA de toda actividad de naturaleza económica y, en consecuencia, no puede ser objeto de interpretación restrictiva (sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros, C-288/07, EU:C:2008:505, apartados 72 y 73).

56. Por último, la República Federal de Alemania alega que la Comisión no ha demostrado que la exención de las prestaciones de servicios realizadas por las AAP a favor de sus miembros no suponga distorsiones de la competencia en otros ámbitos distintos de los de las profesiones sanitarias contempladas por la UStG.

57. Afirma que corresponde a la Comisión, en el marco de un recurso interpuesto con arreglo al artículo 258 TFUE, probar la existencia del incumplimiento alegado y aportar al Tribunal de Justicia los datos necesarios para verificar la existencia de tal incumplimiento, sin que la Comisión pueda basarse en presunciones (sentencia de 6 de abril de 2006, Comisión/Austria, C-428/04, EU:C:2006:238,

apartado 98 y jurisprudencia citada). Según la República Federal de Alemania, la Comisión no ha presentado pruebas o indicios en el sentido de que una norma aplicable por categorías sea inadecuada para transponer el requisito relativo a la ausencia de distorsiones de la competencia que aparece en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA.

58. La República Federal de Alemania considera que, para acreditar que tal método de transposición es inadecuado, la Comisión debería haber demostrado en base a hechos concretos que sólo la reproducción literal del requisito relativo a la ausencia de distorsiones de la competencia en la legislación, con delegación total de la decisión a las autoridades fiscales competentes, constituiría una transposición lícita del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA. Pues bien, en su opinión, la Comisión no ha aportado tal prueba de naturaleza general.

59. En primer término, la República Federal de Alemania considera que, contrariamente a lo que sostiene la Comisión, no se desprende del punto 77 del escrito del Ministerio Federal de Hacienda (véase el punto 25 de las presentes conclusiones) que ella misma ponga en duda el carácter adecuado del método de transposición que ha elegido.

60. Aduce que el hecho de no mencionar otras ramas profesionales en la UStG significa que, en lo tocante a estas otras ramas, existe, en todos los casos, un riesgo de distorsiones de la competencia y que el hecho de mencionar el sector sanitario no significa que, en dicho sector, sea imposible que se produzca una distorsión de la competencia. La República Federal de Alemania considera que el punto 77 de dicho escrito precisa más bien, a modo de ejemplo, los tipos concretos de prestaciones realizadas por los consultorios médicos que se deben eximir del IVA, en la medida en que dichas prestaciones proporcionen servicios directamente necesarios para el ejercicio de las actividades contempladas en el artículo 4, apartado 14, letras a) o b), de la UStG. En su opinión, se trata, tal como se desprende del punto 72 de dicho escrito, de la puesta a disposición de instalaciones médicas, aparatos y equipos, así como de análisis de laboratorio, radiografías y otras prestaciones técnicas en el ámbito médico.

61. En cambio, la República Federal de Alemania considera que si la agrupación asume a favor de sus miembros, en particular, la contabilidad, la asesoría jurídica o la actividad de una caja de compensación del seguro médico, entonces se trata, de conformidad con el punto 73 del escrito, de prestaciones que guardan tan sólo una relación indirecta con la realización de prestaciones médicas exentas y que, por consiguiente, no están exentas del IVA. Añade que, en el punto 77 de dicho escrito se precisa, además, que en lo que atañe a estas prestaciones se compite con otras empresas, de manera que también existe un riesgo de distorsiones de la competencia que debería excluirse, con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA.

62. En consecuencia, según la República Federal de Alemania, el escrito del Ministerio Federal de Hacienda sólo da indicaciones para una aplicación conforme a la Directiva sobre el IVA del artículo 4, apartado 14, letra d), de la UStG en cada caso particular relativo a actividades de las AAP mencionadas en el artículo 4, apartado 14, letra d), de la UStG. En su opinión, no obstante, el círculo de los beneficiarios no se ve ampliado o reducido en modo alguno por este motivo, ni se pone en entredicho el enfoque legislativo en sí mismo.

63. En segundo término aduce que las resoluciones de los órganos jurisdiccionales nacionales citadas por la Comisión en el punto 29 del escrito de interposición del recurso tampoco permiten concluir que el método de transposición escogido por el legislador alemán no sea adecuado para transponer la exención controvertida. A este respecto, la República Federal de Alemania observa que los órganos jurisdiccionales alemanes habrían podido plantear al Tribunal de Justicia cuestiones prejudiciales análogas a las del presente asunto o incluso ya deberían haberlo hecho, pero que no lo hicieron. Sin

una resolución expresa del Tribunal de Justicia, entiende que no es posible deducir del mero hecho de que ningún órgano jurisdiccional nacional haya planteado una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia que dichos órganos jurisdiccionales hayan interpretado correctamente la disposición del Derecho de la Unión.

64. En tercer término, según la República Federal de Alemania el dictamen del Bundesrat (Consejo Federal, Alemania) relativo al Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung der Finanzmarktstabilisierung (Proyecto de Ley relativo a la búsqueda de la estabilización de los mercados financieros) al que hace referencia la Comisión no aporta ninguna prueba que permita acreditar que el método de transposición elegido en lo referente al artículo 4, apartado 14, letra d), de la UStG no es lo suficientemente adecuado. Añade que este proyecto fue rechazado por los demás órganos legislativos. Por consiguiente, la República Federal de Alemania sostiene que este proyecto, que nunca se convirtió en ley, no puede ser aportado como prueba que permita demostrar que no existe ningún riesgo de que se produzca una distorsión de la competencia en el sector de la banca y los seguros.

65. Según la República Federal de Alemania, al referirse al punto 77 del escrito del Ministerio Federal de Hacienda (véase el punto 25 de las presentes conclusiones), la Comisión no tiene en cuenta el hecho de que la limitación de la exención prevista en la UStG a determinadas categorías profesionales del sector sanitario no significa que, según el legislador alemán, se excluyan las distorsiones de la competencia respecto de todas las actividades comprendidas en dicho sector. Afirma que el referido escrito resalta, así, que debe realizarse un examen detallado del requisito relativo a la ausencia de distorsiones de la competencia en vista de las actividades que ejercen concretamente las AAP que se benefician de un régimen de favor en virtud del artículo 4, apartado 14, letra d), de la UStG y que contiene precisiones a ese respecto. Según la República Federal de Alemania, no es posible deducir de ello, *a contrario*, que las autoridades fiscales nacionales pueden realizar un examen caso por caso del requisito relativo a la ausencia de distorsiones de la competencia establecido en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA para todos los sectores económicos y que dicho examen es necesario desde el punto de vista jurídico.

66. Asimismo, el referido Estado miembro considera que la Comisión no ha aportado indicios suficientes que apunten a que el examen que realizó el legislador alemán en lo referente al requisito relativo a la ausencia de distorsiones de la competencia sea inexacto en lo tocante a las categorías profesionales contempladas en el artículo 4, apartado 14, letra d), de la UStG.

67. En cuanto a las resoluciones de los órganos jurisdiccionales alemanes a las que hace referencia la Comisión, la República Federal de Alemania afirma que el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania) no ha resuelto de forma definitiva sobre la aplicación directa de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA y tampoco se ha pronunciado sobre la cuestión de las distorsiones de la competencia en lo concerniente a los litigios que se le han sometido. Por lo tanto, en su opinión, las sentencias del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario) no permiten concluir que, en caso de ampliación de la exención controvertida a otros sectores profesionales, no existiría ningún riesgo de distorsiones de la competencia.

B. Análisis

68. Quiero precisar ante todo que el recurso de la Comisión sólo se dirige contra la limitación, por la República Federal de Alemania, de la exención del IVA prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA. En efecto, según la disposición alemana de transposición que figura en el artículo 4 de la UStG, la exención sólo se concede a las agrupaciones cuyos miembros sean médicos, ejerzan profesiones sanitarias o ejerzan actividades en el sector de la hospitalización y de la asistencia sanitaria.

69. Procede analizar las dos categorías de alegaciones que invoca la República Federal de Alemania para rechazar la tesis de la Comisión: en primer lugar, la relativa al ámbito de aplicación personal del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA y, en segundo lugar, la referente al requisito previsto en dicho artículo relativo a la ausencia de distorsiones de la competencia.

1. Primera categoría de alegaciones de la República Federal de Alemania: el ámbito de aplicación personal del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA

70. La posición de principio de la Comisión es que la legislación alemana examinada no es conforme con el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA, en la medida en que el ámbito de aplicación personal de esta disposición no está limitado a determinadas categorías profesionales y que dicha disposición se aplica también, por tanto, a otros sectores distintos del sanitario, sin limitación a las actividades de interés general, y en consecuencia, en particular, al sector de la banca y de los seguros. Subsidiariamente, la Comisión alega que, aun suponiendo que dicha disposición sólo cubra las AAP que ejercen actividades de interés general, su ámbito de aplicación personal no se limita siempre a las AAP cuyos miembros ejerzan profesiones en el sector sanitario. La República Federal de Alemania impugna tanto la interpretación extensiva como la interpretación más restrictiva del ámbito de aplicación personal del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA sostenida por la Comisión.

71. En su escrito de contestación, la República Federal de Alemania alega que se desprende del tenor literal y de la ubicación del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA, así como de sus trabajos preparatorios y de sus objetivos, que el ámbito de aplicación personal de la exención controvertida se *limita a las AAP que operan en el sector sanitario o que como mínimo ejercen determinadas actividades de interés general* (excluyendo, por ejemplo, la banca y los seguros).

a) Análisis sistemático

72. En este punto me parece oportuno detenerme en el propio concepto de «agrupación» utilizado por el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA.

73. Este concepto se refiere a agrupaciones de hecho de medios, que no tienen necesariamente personalidad jurídica y pueden resultar de un simple acuerdo contractual.

74. Por otra parte, esta técnica debe ponerse en relación con el artículo 11 de la Directiva sobre el IVA que permite a los Estados miembros considerar *como un solo sujeto pasivo* «a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización».⁹

⁹ A este respecto, véase, en particular, Bouchard, J.-C.: «TVA et groupement de moyens de fait», *Revue de droit fiscal*, n.º 7-8, 14 de febrero de 2013, pp. 150 y ss.; De Duve, B.: «Unité fiscale et association de frais: le régime de la TVA», *Revue pratique des sociétés*, 110e año (2011), primer trimestre, pp. 5 a 26; Lhote, L. y Warscotte, Q.: «Carnet de route au cœur des fictions TVA: entre l'unité TVA et le GAP», en *TVA, taxer, déduire, exonérer et punir*, 2015, pp. 263 a 282; Swinkels, J.: «The Phenomenon of VAT Groups under EU Law and Their VAT-Saving Aspects», *International VAT Monitor*, enero/febrero 2010, IBFD, pp. 36 a 42; Swinkels, J.: «The EU VAT Exemption for Cost-Sharing Associations», *International VAT Monitor*, enero/febrero 2008, IBFD, pp. 13 a 21; Bernaerts, Y.: «Unité et groupement autonome de personnes — Des instruments performants et/ou controversés?», *Journal de droit fiscal*, julio-agosto 2007, pp. 193 a 240; Parolini, A.: «European VAT and Groups of Companies», en *Maisto, G. (ed.), International and EC Tax Aspects of Groups of Companies, EC and International Tax Law Series*, Vol. 4, IBFD, 2008, p. 120; Amand, C.: «VAT on financial services: the unanswered questions», *ERA Forum* (2008) 9:357-376, pp. 373, y Libert, F.: «Les associations de frais — Aspects TVA», *R.G.F.*, 10 de octubre de 1997, pp. 304 y ss.

75. Esta técnica de las agrupaciones a efectos del IVA no ha sido aplicada por todos los Estados miembros, en particular, por la República Francesa pero sí por la República Federal de Alemania,¹⁰ donde las agrupaciones a efectos del IVA son ampliamente utilizadas, lo que reduce los efectos de la legislación impugnada por la Comisión.

76. En Francia,¹¹ la no utilización de la posibilidad ofrecida por el artículo 11 se ha explicado por el hecho de que la utilización de las agrupaciones de hecho de medios permite alcanzar el mismo resultado que el obtenido con el uso de las agrupaciones a efectos del IVA, a saber, la exención del IVA de las operaciones realizadas entre los miembros de la agrupación, con la ventaja de que el perímetro de la agrupación de hecho de medios puede ser más amplio que el de la agrupación a efectos del IVA. No obstante, el efecto de las dos técnicas es el mismo ya que dentro de una agrupación a efectos del IVA las operaciones internas no existen, y no están pues sujetas al IVA, y lo mismo sucede en una agrupación de hecho de medios. En efecto, «although the solutions offered by the cost sharing association [under Article 132(1)(f) of the VAT Directive] and VAT grouping [under its Article 11] are different, their results are effectively the same» [aunque las soluciones que ofrecen las agrupaciones de hecho de medios (con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA y las agrupación a efectos del IVA (con arreglo a su artículo 11) son distintas, sus resultados son, en realidad, los mismos].¹²

77. Por otro lado y *vice versa*, en el Reino Unido, la falta de transposición del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA se ha explicado por el hecho de que se pueden alcanzar los mismos objetivos mediante las agrupaciones a efectos del IVA (aun cuando un tribunal del Reino Unido¹³ ha declarado que dicho artículo es directamente aplicable).

78. Como una agrupación a efectos del IVA, la agrupación en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA es por tanto transparente desde el punto de vista del IVA. No interviene ni como comprador, ni como vendedor, ni como comisionista, y no actúa, en consecuencia, como sujeto pasivo como tal ante sus miembros respecto de los servicios que les presta.

79. En realidad, la Directiva no debería haber hablado de exención de las prestaciones de servicios realizadas por las AAP sino que debería haber declarado que estas operaciones quedaban fuera del ámbito del IVA.

10 El régimen de las agrupaciones a efectos del IVA se aplica en 16 Estados miembros: Bélgica, la República checa, Dinamarca, Alemania, Estonia, Irlanda, España, Chipre, Hungría, Países Bajos, Austria, Rumanía, Eslovaquia, Finlandia, Suecia y Reino Unido. Véase van Norden, G.-J.: «State of Play in Respect of the Skandia America Corporation Case», *EC Tax Review*, 2016/4, p. 211. Bouchard, J.-C., *op. cit.*, menciona 17 Estados miembros que han establecido este régimen.

11 En Francia, el artículo 261 B del code général des impôts (Código general tributario) transpone el mecanismo de exención del IVA dentro de una agrupación. Véase la *Revue de droit fiscal*, número 45, de 6 de noviembre de 2014, LexisNexis, p. 28.

12 Traducción mía. «Under the former, if B is a member of a cost sharing association and A is the umbrella organi[s]ation, the services rendered by A to B are exempt from VAT and, under the latter, if A and B are members of the same VAT group, the services rendered by A to B are ignored for VAT purposes. In both cases, B is enabled to avoid non-deductible input tax, which means that, in the end, C does not have to incorporate hidden VAT in the price charged to the final consumer. It is no coincidence that Art. 13(A)(1)(f) of the Sixth Directive [actualmente artículo 132, apartado 1, letra f, de la Directiva sobre el IVA] is called a quasi-grouping arrangement». Pero al mismo tiempo, «[i]n the absence of VAT grouping rules, the exemption for cost sharing associations is the only way for taxable persons engaged in exempt activities or non-taxable persons to reduce the VAT cost on services under Belgian law. Although their effects are the same, VAT grouping and cost sharing associations have a different scope and different target groups. Cost sharing associations are only aimed at reducing the VAT costs of services rendered to their members. Those members have in common that, in view of their activities, they have no or a limited right to deduct input VAT. VAT grouping is aimed at eliminating the financing of VAT on intra-group transactions, including supplies of goods. The members of VAT groups may have a full, limited or no right to deduct input VAT. The exemption for cost sharing associations offers a (limited) alternative to VAT grouping in Belgium to certain groups of taxable and non-taxable persons. Despite its limitations and complexities, the exemption is frequently used in practice and it is particularly effective in neutralizing the VAT cost of centrally purchased services». Véase Vyncke, K.: «Cost Sharing Associations as an Alternative to VAT Grouping in Belgium», *International VAT Monitor*, IBFD, 2006, pp. 340 y 346.

13 Véase el VAT and Duties Tribunal, London, en Peterborough Diocesan Conference and Retreat House, resolución 14081 de 15 y 16 de febrero de 1996.

80. En efecto, el hecho de que la agrupación incurra en gastos y de que los costes soportados se repercutan de forma idéntica a sus miembros son, en cierto modo, gastos internos de la agrupación. No hay precio. Por lo tanto, no se trata de prestaciones a título oneroso, de la asunción de riesgos a través de un precio, sino simplemente de una puesta a disposición de medios con reparto de los costes entre los miembros en función del uso que cada uno de ellos haga de éstos. En cierto modo se trata de operaciones de una oficina común que actúa como un organismo interno de ejecución al servicio de una agrupación, de un elemento de una empresa, de un órgano de ejecución, pero no de una empresa en sí misma, en particular, en lo que respecta a estas operaciones de utilización de medios comunes que son internas a la agrupación.

81. Esta calificación remite al apartado 88 de la sentencia de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243)¹⁴ así como a un fundamento de una sentencia del Conseil d'État (Consejo de Estado) francés en el asunto Société d'analyses financière et économique de 6 de febrero de 1984¹⁵ que indicaba que «en virtud de la doctrina administrativa, cuando diversas empresas encargan a una de ellas la realización de tareas comunes o cuando se encarga de la realización de dichas tareas una sociedad distinta creada especialmente a tal efecto, las cantidades cobradas por esta última sociedad, siempre y cuando ésta[s] constituya[n] el reembolso exacto de suministros o de prestaciones entregados a las otras empresas, no constituirán transacciones sujetas al IVA».

82. Considero asimismo que es indiferente si la AAP tiene o no la cualidad de sujeto pasivo. El artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA no exige nada a las AAP en cuanto a la sujeción al impuesto. Únicamente exige una cosa, esto es, que los *miembros* de la agrupación ejerzan una actividad exenta o bien una actividad para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo.¹⁶

83. Este análisis sistemático me lleva a concluir que aun cuando habría sido más correcto hablar de exclusión del ámbito de aplicación del IVA, la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA no puede ser limitada a las operaciones de las AAP que operen en ámbitos de interés general (lo que excluiría el sector de la banca y de los seguros) o *a fortiori* exclusivamente al sector sanitario.

b) Enfoque teleológico

84. El objetivo de la exención controvertida es eximir las prestaciones de servicios proporcionadas a personas que a su vez no estén sujetas o estén exentas. Así pues, la finalidad de esta exención es «evitar que la persona que ofrezca determinados servicios quede sujeta al pago [del IVA] cuando se ha visto obligada a colaborar con otros profesionales a través de una estructura común que se hace cargo de las actividades necesarias para que se cumplan dichos servicios».¹⁷

14 «Por consiguiente, trabajos como los controvertidos en el litigio principal, realizados por los miembros de una agrupación de empresas de conformidad con las cláusulas de un contrato de agrupación de empresas y que corresponden a la cuota asignada en este contrato a cada uno de ellos, no constituyen una entrega de bienes o una prestación de servicios “realizadas a título oneroso” en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva ni, en consecuencia, una operación imponible con arreglo a ésta. El hecho de que tales trabajos se realicen por el miembro que administra la agrupación de empresas es irrelevante al respecto».

15 Conseil d'État (Consejo de Estado), 7/9 SSR, de 6 de febrero de 1984, 37882, publicado en la Recopilación Lebon.

16 Este punto está sujeto a controversia. Véanse las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en los asuntos Comisión/Luxemburgo, (C-274/15, EU:C:2016:750), DNB Banka (C-326/15, ECLI:EU:C:2017:145) y Aviva (C-605/15, ECLI:EU:C:2017:150). En lo referente a la cuestión de si una agrupación a efectos del IVA, prevista en el artículo 11 de la Directiva sobre el IVA, debe tener ella misma la cualidad de sujeto pasivo o si esto sólo debe suceder al nivel de sus miembros, véase Vyncke, K.: «VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations», *International VAT Monitor*, julio/agosto 2007, p. 255.

17 Sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713), apartado 37. Esta sentencia tenía por objeto el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, disposición que ha sido sustituida posteriormente por el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA. El tenor literal y la ubicación dentro de la estructura de las dos Directivas eran idénticos, con la salvedad de que el texto del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA habla de «personas» y no de «profesionales».

85. En consecuencia, la exención controvertida pretende, en esencia, evitar que las personas agrupadas en una AAP deban pagar el IVA por los servicios prestados por dicha AAP, importe que no podrían deducirse.¹⁸

86. Este objetivo justifica que la exención controvertida se aplique a todas las AAP cuyos miembros ejerzan una actividad exenta o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, incluidas las AAP en el sector de la banca y de los seguros (al que se aplica la exención prevista en el artículo 135 de la Directiva sobre el IVA) y evidentemente también a las AAP que ejerzan actividades de interés general distintas de las enmarcadas en el sector sanitario.

87. Debo señalar que esta exención está sujeta a unos requisitos muy estrictos, a saber, que los servicios en cuestión sean prestados por una AAP a sus miembros, que estos últimos ejerzan una actividad exenta o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, que dichos servicios sean directamente necesarios para el ejercicio de su actividad y que las agrupaciones sólo exijan a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, todo ello con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia.

88. En cuanto a las alegaciones de la República Federal de Alemania basadas en la neutralidad del IVA, aun cuando fueran correctas, carecerían de eficacia. En efecto, si bien es cierto que la exención controvertida no puede garantizar la neutralidad fiscal, dado que el «problema» de la imposibilidad de deducir el IVA sólo se «desplaza»,¹⁹ esta constatación es obviamente aplicable tanto a las AAP que operan en el sector sanitario como a cualquier otra AAP.

89. En cualquier caso, la República Federal de Alemania reconoce que, habida cuenta del objetivo de la exención controvertida, ésta abarca a las AAP que ejerzan actividades de interés general²⁰ más allá del sector sanitario. Por consiguiente, las alegaciones que presenta haciendo referencia al objetivo de esta exención no pueden manifiestamente justificar que se la interprete en el sentido de que está limitada a las AAP del sector sanitario.

c) Enfoque textual

1) Trabajos preparatorios de la disposición examinada

90. En primer lugar, los propios trabajos preparatorios referidos al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA se oponen a limitar la exención únicamente a las AAP sanitarias, como hace la República Federal de Alemania.

91. Es cierto que la propuesta de la Comisión de la Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios,²¹ preveía inicialmente en su artículo 14, parte A, apartado 1, letra f), que únicamente debían quedar exentos «los servicios prestados a sus miembros por las agrupaciones profesionales con carácter médico o sanitario, para las necesidades de sus actividades exentas». Esta propuesta finalmente dio lugar a la Sexta Directiva, que sin embargo se apartó de ella, ya que estableció en sus artículos 13, parte A, letra f),

¹⁸ Tal como ha explicado el Abogado General Mischo, esta exención pretende unificar las condiciones de competencia en un mercado en el que operan simultáneamente grandes empresas, que pueden ofrecer sus servicios limitándose simplemente a movilizar sus recursos internos, y otras empresas más pequeñas, obligadas, para poder ofrecer los mismos servicios, a recurrir a servicios externos (véanse sus conclusiones presentadas en el asunto Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2002:562, punto 120).

¹⁹ Escrito de contestación, puntos 53 y 54.

²⁰ Escrito de contestación, puntos 55 y 56.

²¹ Véase la nota 8 de las presentes conclusiones. La propuesta de la Comisión puede encontrarse en su sitio de Internet: [https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM\(1973\)950_fr.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/COM(1973)950_fr.pdf).

y 28, apartado 3, letra a), así como su anexo E, una exención general a favor de las AAP, independientemente del sector en el que operaran, autorizando no obstante a los Estados miembros a limitar esta exención al incorporarla al Derecho nacional, sin poder excluir de ella a las profesiones médicas y sanitarias.

92. Esta posibilidad fue suprimida por el legislador a partir del 1 de enero de 1990,²² lo que significa que a partir de esa fecha los Estados miembros ya no están autorizados a limitar la exención del IVA a favor de las AAP únicamente a las profesiones relacionadas con la salud.²³

93. El artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA reprodujo el tenor literal del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva. Esto también condujo a la exención de los grupos relativos a todas las categorías profesionales exentas. La autorización suprimida desde 1990 de limitar esta exención a las profesiones relacionadas con la salud no fue reintroducida en la Directiva sobre el IVA adoptada en 2006. Este análisis también es claramente contrario a la tesis de la República Federal de Alemania según la cual está autorizada a limitar la exención a los profesionales sanitarios.

2) Tenor literal de la disposición examinada

94. La República Federal de Alemania sostiene, no obstante, que la limitación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA a las actividades de interés general se deduce de forma inmediata del tenor literal del artículo 132 y de su posición en la estructura de la Directiva.²⁴

95. Para empezar procede observar que el tenor literal del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA no contiene ninguna limitación a un sector profesional determinado o determinable,²⁵ ni *a fortiori* a tan sólo las actividades mencionadas en los apartados anteriores de esta disposición que se refieren en particular al ámbito sanitario,²⁶ dado que la única limitación es que sólo se eximan los servicios prestados por una AAP a sus miembros.

96. Estos miembros deben ser, además, personas que ejerzan una actividad exenta o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo. Opino (como la Comisión) que aunque la Directiva sobre el IVA identifica de este modo a quienes se beneficiarán de la exención, ésta se limita a indicar, en cuanto al sector de actividades profesionales de sus miembros, que debe tratarse de actividades exentas o para las cuales los miembros no tengan la cualidad de sujeto pasivo. Así pues, una vez hecha esta salvedad, esta disposición de la Directiva sobre el IVA comprende todos los sectores económicos.

97. Nada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia permite encontrar otro límite a la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA.

98. En relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, cuyo tenor literal era casi idéntico y que ocupaba el mismo lugar en la estructura de la Directiva que el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA, que la sustituyó posteriormente,²⁷ el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, apartado 14) que «[l]a letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta

²² Véase el artículo 1 de la Directiva 89/465.

²³ Contrariamente a lo que alega la República Federal de Alemania, no es posible deducir de los considerandos de la Directiva 89/465 que las excepciones aplicables con anterioridad sólo fueran suprimidas por razones de simplificación del cálculo de los recursos propios procedentes del IVA. Entre los motivos que condujeron a la adopción de dicha Directiva figura el hecho de que la supresión de las excepciones existentes contribuía también «a asegurar una mayor neutralidad el sistema de [IVA] en el ámbito [de la Unión]» (véase el tercer considerando reproducido en el punto 5 de las presentes conclusiones).

²⁴ Escrito de contestación, puntos 14 a 39.

²⁵ Hecho que la propia República Federal de Alemania parece reconocer (escrito de contestación, punto 16).

²⁶ ¿Cómo se justifica entonces la exclusión de los otros apartados del artículo 132 de la Directiva sobre el IVA?

²⁷ Procede señalar que el texto del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA habla de «personas» y no de «profesionales».

Directiva sólo se refiere expresamente a las [AAP] que prestan servicios a sus miembros. Éste no es el caso de una fundación que presta servicios exclusivamente a otra fundación, sin que una de estas fundaciones sea miembro de la otra. Teniendo en cuenta los términos precisos de los requisitos de exención, cualquier interpretación que ampliara el alcance del texto de la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva sería incompatible con la finalidad de esta disposición».

99. Además, en la sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, el Tribunal de Justicia reconoció que las transacciones sobre seguros que estaban exentas en virtud del artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva estaban comprendidas en la exención sobre el reparto de costes. Por lo tanto, el Tribunal de Justicia ya ha ampliado la exención a actividades que no tienen un objetivo médico o social.

100. A continuación, resulta interesante señalar que, en la vista celebrada el 30 de junio de 2016 en el asunto DNB Banka (C-326/15), todas las partes (salvo la República Federal de Alemania), a saber, DNB Banka AS, los Gobiernos luxemburgués, polaco y del Reino Unido y la Comisión, defendieron la tesis de que, en esencia, contrariamente a lo que sostiene la República Federal de Alemania, el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA es efectivamente aplicable a los servicios financieros y de seguros.

101. No obstante, es preciso realizar una aclaración, dado que, si bien el Gobierno polaco afirmó, en dicho asunto DNB Banka, que «es difícil dar la razón a la República Federal de Alemania cuando ésta afirma que la exención no es aplicable al sector financiero[,que] Polonia no encuentra ningún fundamento jurídico en la Directiva para pretender tal cosa[, que el] artículo 132 [de la Directiva sobre el IVA] dice que debe tratarse de una actividad exenta[, que no] existe ninguna limitación sectorial [y que] Polonia nunca ha aplicado tales limitaciones sectoriales en su práctica fiscal», en otra vista celebrada en el marco del otro asunto conexo Aviva (C-605/15) de 7 de diciembre de 2016, el Gobierno polaco afirmó lo siguiente: «la cuestión relativa a la aplicabilidad del artículo 132 a los operadores de seguros[,] exige una respuesta negativa. La exención controvertida no es en absoluto aplicable a las [AAP] que operan en el sector de los seguros. La exención sobre la que se debate actualmente procede del artículo 132 de la Directiva, que se refiere en su totalidad a actividades de interés general. Es cierto que la actividad de seguros está exenta de IVA pero la Directiva no la considera como una actividad de interés general y no está exenta en atención a este aspecto de interés general».²⁸

102. En la sentencia de 5 de octubre de 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738), relativa al artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva sobre el IVA, el Tribunal de Justicia declaró que la entrega de sangre humana sólo podía beneficiarse de la exención prevista en este texto si contribuía directamente a actividades de interés general (apartado 33), excluyendo en base a esto el plasma denominado «industrial» en la medida en que éste estaba destinado a ser integrado en una producción industrial, en particular, con el fin de fabricar medicamentos. Esta sentencia no modifica mi razonamiento en el presente asunto, por cuanto no se discute que la entrega de sangre humana fue incluida en el artículo 132, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA precisamente debido a su carácter de actividad de interés general y que esta exención debía por tanto limitarse a las actividades con esta consideración. La cuestión planteada en el presente asunto es si la exención prevista en la letra f) está o no sometida al mismo requisito (de estar limitada a actividades de interés general) y propongo responder a dicha cuestión de forma negativa.

²⁸ Véase la transcripción de esta vista, p. 15.

3) Título del capítulo 2 de la Directiva sobre el IVA y disposición examinada

103. Queda por abordar el hecho de que la exención controvertida está situada en el capítulo 2 de la Directiva sobre el IVA, que lleva por título «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general» y que todos los demás párrafos del apartado 1 del artículo 132 se refieren a actividades de interés general.²⁹

104. Opino que el mero hecho de que el capítulo al que pertenece el artículo 132 de la Directiva sobre el IVA lleve por título «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general» no permite privar al tenor literal de dicho artículo de su univocidad³⁰ y que el título de un capítulo sólo tiene un valor indicativo para la interpretación de las disposiciones que contiene.³¹

105. Por consiguiente, el hecho de que el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA esté situado en el capítulo titulado «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general» no permite en modo alguno, por sí solo, acreditar que el legislador tuviera la intención de limitar el alcance de la aplicación de la exención controvertida.

106. Además, la ubicación de dicha exención dentro de la Directiva sobre el IVA se explica por motivos históricos, ya que la Comisión ha admitido³² que el título del artículo 132 de la Directiva sobre el IVA era el resultado de una negligencia en la redacción.

107. Procede recordar que la propuesta inicial de la Comisión relativa a la Sexta Directiva³³ preveía efectivamente limitar la exención a las actividades de interés general. En dicha propuesta, la exención estaba pues enteramente contenida bajo el referido título —de forma correcta desde el punto de vista sistemático—, lo que se ha mantenido. Sin embargo, cuando se modificó el ámbito de aplicación de la exención a lo largo del proceso legislativo, el legislador de la Unión olvidó modificar la ubicación de la letra f) del apartado 1 del artículo 132 de la Directiva sobre el IVA dentro de dicha Directiva.

108. La Comisión intentó corregirlo, en particular, mediante su propuesta de Directiva, de 28 de noviembre de 2007,³⁴ relativa a las empresas de servicios financieros y de seguros, sin que, según la Comisión, se pueda deducir de ello que la Comisión estimara que el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA no era aplicable a las empresas financieras y de seguros exentas con arreglo a su artículo 135. Para la Comisión esta propuesta de Directiva pretendía aclarar de manera general las normas que regulan la exención del IVA aplicable a los servicios financieros y de seguros, incluido el reparto de costes (punto 1 de la exposición de motivos), pero la República Federal de Alemania resalta que en el punto 3 de esta misma exposición de motivos se indica que la propuesta supone «[la] introducción del concepto de “grupo de reparto de costes”», lo que en su opinión tiende a demostrar que este concepto no existía para los sectores en cuestión. Es difícil no concluir que la negligencia en cuanto la redacción ha subsistido. En todo caso, la propuesta fue retirada por la Comisión³⁵ y, además, es posterior a la Directiva sobre el IVA.

29 Repito que incluso si debiera deducirse de la ubicación de la exención controvertida dentro de la Directiva sobre el IVA que ésta sólo abarca las AAP que ejerzan actividades de interés general (*quod non*), no se deduciría de ello en absoluto que dicha exención estaría limitada a las AAP en el sector sanitario, contrariamente a lo que alega la República Federal de Alemania. En tal supuesto, procedería, en todo caso, ampliar también la exención a las AAP que ejerzan otras actividades profesionales de interés general exentas, tales como las actividades relacionadas con la asistencia social y la Seguridad Social, con la educación, el deporte y la cultura. Me remito aquí al artículo 132, apartado 1, letras g), i), m), n) y q) de la Directiva sobre el IVA.

30 Véase, por analogía, la sentencia de 1 de marzo de 2016, Osso y otros (C-443/14 y C-444/14, ECLI:EU:C:2016:127), apartado 25.

31 Véase, por analogía, en cuanto a la Nomenclatura Combinada que aparece en el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la Nomenclatura Arancelaria y Estadística y al Arancel Aduanero Común (DO 1987, L 256, p. 1), la sentencia de 12 de junio de 2014, Lukoyl Neftohim Burgas (C-330/13, EU:C:2014:1757), apartado 33.

32 Véase el escrito de réplica de la Comisión, puntos 9 y 14.

33 Véanse las notas 8 y 21 de las presentes conclusiones.

34 Véase la nota 6 de las presentes conclusiones. Véase a este respecto De Duve, B., *op.cit.*, pp. 8 y ss.

35 DO 2016, C 155, p. 3.

109. En este sentido, debo señalar que también ha habido, durante el período comprendido entre 2007 y 2013, otros trabajos de reforma del IVA de los que se puede deducir que los Estados miembros y la Comisión partían de la idea de que la exención de las actividades de las AAP era aplicable en el ámbito de la banca y las finanzas y que no se tenía previsto excluir dicho ámbito de la misma. En todo caso, esto es lo que el Gran Ducado de Luxemburgo observó en la vista celebrada en marco del asunto DNB Banka (C-326/15). Interrogada a este respecto en la vista celebrada en el presente asunto, la Comisión confirmó que así era efectivamente, a excepción de la República Federal de Alemania.

110. Más allá del hecho de que un título de capítulo sólo puede tener un valor indicativo y que evidentemente no puede prevalecer sobre la univocidad del propio tenor literal de la disposición, de lo que antecede no resulta claramente que el legislador de la Unión haya querido reservar la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA a las AAP que ejerzan actividades de interés general. *A fortiori*, estos elementos no pueden poner en entredicho las conclusiones que me permiten extraer los enfoques sistemático y teleológico y el análisis del tenor literal de la disposición examinada.

d) Conclusión provisional

111. Habida cuenta de lo anterior, considero que a pesar de las imperfecciones del texto de la Directiva sobre el IVA, la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de esta Directiva no puede limitarse a las actividades de interés general, ni *a fortiori* al sector sanitario.

2. Segunda categoría de alegaciones de la República Federal de Alemania, la referente al requisito establecido en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA relativo a la ausencia de distorsiones de la competencia

a) Alegaciones de las partes

112. Según la Comisión, la limitación establecida por la legislación alemana en materia del IVA tampoco está justificada por la posibilidad de distorsión general de la competencia. En efecto, en su opinión, la posible existencia de una distorsión de la competencia al aplicar la exención sólo puede apreciarse en virtud de las circunstancias de cada caso concreto. La Comisión considera que es imposible apreciar de manera general la existencia de distorsiones de la competencia respecto de las prestaciones de servicios realizadas por categorías profesionales determinadas, así como respecto de los servicios prestados por una agrupación que estén directamente relacionados con éstas, afirmación que rebate la República Federal de Alemania.

113. A diferencia de la Comisión, la República Federal de Alemania estima, no obstante, que no procede verificar en cada caso si existe un riesgo de distorsión de la competencia y que el legislador nacional puede basarse en categorías tipo al proceder a la transposición. Considera que este punto de vista se ve respaldado por el hecho de que el legislador nacional no está obligado a transponer las directivas de forma literal y afirma que es totalmente imposible que las autoridades fiscales de que se trata realicen un examen caso por caso.³⁶

³⁶ Escrito de contestación, puntos 67 a 86.

b) Apreciación

114. La República Federal de Alemania y la Comisión convienen en que la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA está sujeta a una reserva. En efecto, la concesión de la exención puede denegarse si existe un riesgo de que la exención pueda por sí sola, de inmediato o en el futuro, provocar distorsiones de la competencia.

115. En lo referente al requisito relativo a la ausencia de distorsiones de la competencia mencionado en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia indica que los Estados miembros no están obligados a transponerlo literalmente en su Derecho nacional.³⁷ En realidad, las partes tampoco niegan este punto.³⁸

116. Abordando de forma más precisa el debate entre la República Federal de Alemania y la Comisión en el presente asunto, la sentencia de 19 de diciembre de 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club*, (C-495/12, EU:C:2013:861), examinó la facultad atribuida a los Estados miembros por el artículo 133, párrafo primero, letra d), de la Directiva sobre el IVA de supeditar, caso por caso, la concesión de determinadas exenciones del IVA al requisito de que dichas exenciones no puedan provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

117. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que esta «facultad atribuida a los Estados miembros, cuyo alcance debe apreciarse en el contexto que resulta de las condiciones del artículo 133, párrafo primero, letras a) a c), de la Directiva [sobre el IVA], no permite adoptar medidas generales como la controvertida en el caso de autos, que limita el ámbito de aplicación de dichas exenciones. En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre las correspondientes disposiciones de la Sexta Directiva, un Estado miembro no puede modificar el ámbito de aplicación de la exención del artículo 132, apartado 1, letra m), de la referida Directiva al supeditarla a una o varias condiciones previstas en su artículo 133».³⁹

118. Basándose en estas consideraciones, pienso, al igual que la Comisión, que el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA exige un examen caso por caso de la existencia de un riesgo de distorsiones de la competencia. En efecto, sólo tal examen caso por caso permite determinar, con el fin de denegar la exención del IVA, «si existe un riesgo *real* de que la exención pueda *provocar por sí sola*, de inmediato o en el futuro, distorsiones de la competencia» (el subrayado es mío), como dictaminó el Tribunal de Justicia acerca del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, que precedió al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA, en su sentencia de 20 de noviembre de 2003, *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, apartado 65). Por tanto, se trata de un riesgo real que debe poder medirse y me parece imposible apreciar la existencia de distorsiones de la competencia de manera general para los servicios prestados por profesiones determinadas y para los servicios de una AAP que estén directamente relacionados con éstos.

119. Según la Comisión, el hecho de que la exención contemplada en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA exija un examen de las circunstancias de hecho y de las operaciones individuales se desprende también del punto 77 del escrito del Ministerio Federal de Hacienda⁴⁰ elaborado en 2009 con motivo de una modificación del artículo 4 de la UStG que dio lugar a la versión controvertida de esta disposición. En los puntos 71 a 78 de este escrito, bajo la referencia «Impuesto sobre el volumen de negocios; escrito de introducción al artículo 4, apartado 14, de la UStG, en la versión en vigor a partir del 1 de enero de 2009», el Ministerio Federal de Hacienda

³⁷ En cuanto al criterio de «distorsiones graves de la competencia» mencionado en el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, disposición que ha sido posteriormente sustituida por el artículo 13 de la Directiva sobre el IVA, véase, por analogía, la sentencia de 17 de octubre de 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino y otros* (231/87 y 129/88, EU:C:1989:381), apartado 23.

³⁸ Véanse, en particular, escrito de contestación, punto 75, y escrito de réplica de la Comisión, punto 24.

³⁹ Apartado 35 en el que el Tribunal de Justicia hace referencia a la sentencia de 7 de mayo de 1998, *Comisión/España* (C-124/96, EU:C:1998:204), apartado 21.

⁴⁰ Véase el punto 25 de las presentes conclusiones.

informa de que la exención sólo es aplicable si las prestaciones de servicios efectuadas por las AAP son realizadas a favor de miembros que pertenezcan a una de las profesiones relacionadas con la salud enumeradas en dicho artículo 4, apartado 14, de la UStG y si éstas sirven directamente para las operaciones exentas de dichos miembros. El punto 77 de dicho escrito indica de la siguiente manera que la exención no debe conducir a una distorsión de la competencia:

«Con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA, la exención no debe provocar distorsiones de la competencia. Asimismo, sólo puede referirse a las otras prestaciones de las agrupaciones de consultorios y de aparatos médicos, y no a los casos en los que una agrupación se encarga, por cuenta de sus miembros, por ejemplo, de prestar servicios de contabilidad o de asesoría jurídica o de la actividad una caja de compensación médica».

120. Este texto propone, en efecto, un examen caso por caso. ¿Por qué este examen se considera posible para el sector sanitario e imposible para los otros, hasta el punto de presumir respecto de estos últimos que existe una distorsión de la competencia?

121. Aunque un Estado miembro puede precisar válidamente el requisito relativo a la ausencia de distorsiones de la competencia establecido en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA, debe evitar que estas precisiones limiten o amplíen el ámbito de aplicación de la exención enunciada en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA.

122. Además, parece que el Derecho alemán del impuesto sobre el volumen de negocios ha sido fuente de problemas prácticos para los órganos jurisdiccionales alemanes, hasta el punto de que determinadas resoluciones de estos órganos jurisdiccionales ya han instado, en contra del tenor literal del artículo 4 de la UStG y en base a la aplicabilidad directa del Derecho de la Unión, a ampliar la exención controvertida⁴¹ a las AAP de otras categorías profesionales que no están comprendidas en el artículo 4 de la UStG, considerando a este respecto que las agrupaciones de organismos sociales, como los centros de salud,⁴² o las agrupaciones de seguros, como las cajas del seguro de enfermedad,⁴³ deberían entrar en el ámbito de aplicación de la exención. En todas las ocasiones dichos órganos jurisdiccionales han indicado que la concesión de la exención requería que las autoridades se aseguraran, mediante un examen (al parecer, caso por caso), de la ausencia de distorsiones de la competencia.

123. Tal como añadió la Comisión, determinados proyectos de ley presentados en el Parlamento alemán demuestran igualmente que el legislador alemán no relaciona el riesgo de distorsiones de la competencia con la ampliación de la exención a las AAP del sector de la banca y los seguros.⁴⁴

124. Por último, no parece que el legislador alemán haya realizado un análisis detallado del riesgo real y general de distorsión de la competencia para cada sector distinto del sanitario,⁴⁵ a pesar de que la norma establecida en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva sobre el IVA es la exención y que, por tanto, debe probarse la existencia de un riesgo de distorsión de la competencia.

41 La República Federal de Alemania prefirió hablar en la vista de un cuestionamiento de la limitación de la exención, tal como está prevista en la legislación alemana controvertida.

42 Sentencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario) de 30 de abril de 2009, n.º V R 3/08.

43 Sentencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario) de 23 de abril de 2009, n.º V R 5/07.

44 Véanse las observaciones del Bundesrat (Consejo Federal) sobre el Proyecto de Ley relativo a la búsqueda de la estabilización de los mercados financieros, impreso del Bundestag (Parlamento Federal) 16/13384, de 12 de junio de 2009, p. 5.

45 El representante del Gobierno alemán indicó en la vista que «imaginaba» que el legislador alemán había realizado este análisis.

125. A este respecto, aunque nadie discute que en un recurso de incumplimiento la carga de la prueba corresponde a la Comisión, me parece que la República Federal de Alemania va demasiado lejos al afirmar en la vista que incumbe a la Comisión probar la ausencia de un riesgo de distorsiones de la competencia para los sectores no cubiertos por la exención de la legislación alemana. Esto se asemeja a una *probatio diabolica*.

126. En conclusión, considero que la limitación prevista en la legislación alemana no puede justificarse en base a un riesgo real y general de distorsión de la competencia respecto de todas las AAP distintas de las que operan en el sector sanitario.

V. Costas

127. Con arreglo al artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Dado que la Comisión ha solicitado la condena de la República Federal de Alemania y que esta última ha visto desestimadas sus pretensiones, procede condenarla al pago de las costas.

VI. Conclusión

128. Por todos estos motivos, propongo que el Tribunal de Justicia resuelva de la siguiente forma:

- 1) Declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, al limitar la exención de las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, a las agrupaciones cuyos miembros ejerzan un número limitado de profesiones.
- 2) Condene en costas a la República Federal de Alemania.