



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 4 de mayo de 2017*

«Incumplimiento de Estado — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 132, apartado 1, letra f) — Exención del IVA de las prestaciones de servicios proporcionadas a sus miembros por agrupaciones autónomas de personas — Artículo 168, letra a), y artículo 178, letra a) — Derecho a deducción de los miembros de la agrupación — Artículo 14, apartado 2, letra c), y artículo 28 — Actuación de un miembro en nombre propio y por cuenta de la agrupación»

En el asunto C-274/15,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 8 de junio de 2015,

Comisión Europea, representada por el Sr. F. Dintilhac y la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes,

parte demandante,

contra

Gran Ducado de Luxemburgo, representado por la Sra. D. Holderer, en calidad de agente, asistida por los Sres. F. Kremer y P.-E. Partsch, avocats, y por el Sr. B. Gasparotti, en calidad de experto,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász y C. Vajda (Ponente), la Sra. K. Jürimäe y el Sr. C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. V. Tourrès, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 30 de junio de 2016;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de octubre de 2016;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: francés.

Sentencia

- 1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Gran Ducado de Luxemburgo ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»), en particular, del artículo 2, apartado 1, letra c), del artículo 132, apartado 1, letra f), del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, del artículo 168, letra a), del artículo 178, letra a), del artículo 14, apartado 2, letra c), y del artículo 28 de dicha Directiva, al establecer el régimen del impuesto sobre el valor añadido (IVA) relativo a las agrupaciones autónomas de personas, tal como se define en el artículo 44, apartado 1, letra y), del texto refundido de la Ley de 12 de febrero de 1979 relativa al impuesto sobre el valor añadido (*Mémorial A 1979*, n.º 23; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), en los artículos 1 a 4 del Reglamento granducal de 21 de enero de 2004 relativo a la exención del IVA de las prestaciones de servicios proporcionadas a sus miembros por las agrupaciones autónomas de personas (*Mémorial A 2004*, n.º 9; en lo sucesivo, «Reglamento granducal»), en la circular administrativa n.º 707, de 29 de enero de 2004, en tanto contiene comentarios a los artículos 1 a 4 del Reglamento granducal (en lo sucesivo, «circular administrativa»), y en la nota de 18 de diciembre de 2008 redactada por el grupo de trabajo que opera en el Comité de Observación de los Mercados (COBMA) y de acuerdo con l'administration de l'Enregistrement et des Domaines (Administración tributaria luxemburguesa) (en lo sucesivo, «nota del COBMA»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 2 El artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, que figura en su título I bajo la rúbrica «Objeto y ámbito de aplicación», prevé lo siguiente:

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

- 3 El artículo 2, apartado 1, letra c), de dicha Directiva dispone:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

- c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]»

- 4 El artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la citada Directiva, que figura en su título III bajo la rúbrica «Sujetos pasivos», tiene la siguiente redacción:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.»

- 5 A tenor del artículo 14, apartado 2, letra c), de la misma Directiva, que figura en su título IV bajo la rúbrica «Hecho imponible»:

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

[...]

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

- 6 El artículo 28 de la Directiva 2006/112 dispone:

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

- 7 El artículo 132, apartado 1, de dicha Directiva, que figura en su título IX bajo la rúbrica «Exenciones», establece:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

- 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;

[...]»

- 8 El artículo 168 de la citada Directiva, que figura en su título X bajo la rúbrica «Deducciones», tiene la siguiente redacción:

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

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

[...]»

- 9 A tenor del artículo 178 de la misma Directiva:

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

- a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6;

[...]»

- 10 El artículo 226 de la Directiva 2006/112, que figura en su título XI bajo la rúbrica «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», establece lo siguiente:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]

- 5) el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquiriente o del destinatario;

[...]»

Derecho luxemburgués

- 11 A tenor del artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA, en su versión modificada, en particular, por el artículo 5, párrafo quinto, apartado 2, de la Ley, de 22 de diciembre de 1989, sobre el presupuesto de ingresos y gastos del Estado para el ejercicio de 1990 (*Mémorial A 1989, n.º 81*):

«Quedarán exentos del impuesto sobre el valor añadido dentro de los límites y según los requisitos que se establezcan mediante Reglamento granducal:

[...]

- y) 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;
- 12 Los requisitos para la aplicación del artículo 44, apartado 1, de la Ley del IVA, en su versión modificada, fueron precisados por el Reglamento granducal, cuyo artículo 1 tenía la siguiente redacción:

«Para la aplicación de las disposiciones del artículo 44, apartado 1, letra y), de la Ley [del IVA, en su versión modificada], se considerarán agrupaciones autónomas de personas:

- a) las agrupaciones que tengan personalidad jurídica;
- b) las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica actúen bajo una denominación propia, como agrupación, frente a sus miembros y frente a terceros.»
- 13 El Reglamento granducal de 7 de agosto de 2012 (*Mémorial A 2012, n.º 168*) modificó el Reglamento granducal completando su artículo 1 con el párrafo siguiente:

«No estarán incluidas en el ámbito de aplicación del presente Reglamento granducal las agrupaciones autónomas de personas cuyas prestaciones de servicios respecto a uno o más miembros se destinen principalmente a la realización de operaciones gravadas y que no disfruten de una exención.»

14 El artículo 2 del Reglamento granducal tiene la siguiente redacción:

«Las prestaciones de servicios proporcionadas a sus miembros por las agrupaciones autónomas de personas a que se refiere el artículo 1 estarán exentas del impuesto, siempre que:

- a) las actividades de la agrupación consistan exclusivamente en prestaciones de servicios directamente necesarias para el ejercicio de la actividad de sus miembros, y que todos los miembros realicen una actividad exenta en virtud del artículo 44, apartado 1, de la [Ley del IVA, en su versión modificada] o para la cual no tengan la condición de sujeto pasivo. A efectos de la aplicación del artículo 44, apartado 1, letra y), de la [Ley del IVA, en su versión modificada], se considerará que realizan una actividad exenta en virtud del citado artículo 44, apartado 1, o para la que no tienen la condición de sujeto pasivo del IVA, los miembros que, en el marco de su actividad económica que esté exenta del IVA en virtud del artículo 44, apartado 1, o para la que no tengan la condición de sujeto pasivo del IVA, realicen además entregas de bienes y prestaciones de servicios que no estén exentas del impuesto en virtud del citado artículo 44, apartado 1, siempre que el volumen de negocios anual (impuestos excluidos) correspondiente a esas entregas de bienes y prestaciones de servicios no exceda del treinta por ciento del volumen de negocios anual (impuestos excluidos) correspondiente al conjunto de sus operaciones, siendo el volumen de negocios a tomar en consideración el mencionado en el artículo 57, apartado 3, de la [Ley del IVA, en su versión modificada], y sin perjuicio de lo previsto en el artículo 3;

[...]»

15 El artículo 3 del Reglamento granducal dispone:

«Respecto al porcentaje indicado en el artículo 2, letra a), la exención, correspondiente a un año civil, de las prestaciones de servicios realizadas por la agrupación, estará supeditada al requisito de que, en el año civil anterior, ese porcentaje no haya sido superado por los miembros de la agrupación. No obstante, la superación de este porcentaje no dará lugar a la pérdida de la exención, siempre que tal superación no exceda del cincuenta por ciento del referido porcentaje y que su duración no haya superado los dos años civiles consecutivos anteriores al año civil para el que se trata de determinar la aplicabilidad de la exención.

Cada uno de los miembros de la agrupación deberá reunir los anteriores requisitos, ya que, en caso contrario, todas las prestaciones realizadas por la agrupación serán excluidas de la exención.»

16 A tenor del artículo 4 del Reglamento granducal:

«Los miembros de la agrupación que, en el marco de su actividad económica exenta de IVA en virtud del artículo 44, apartado 1, de la [Ley del IVA, en su versión modificada] o para la cual no tengan la condición de sujeto pasivo del IVA, realicen además, dentro de los límites del porcentaje mencionado en los artículos 2, letra a), y 3, entregas de bienes o prestaciones de servicios que no estén exentas en virtud del referido artículo 44, apartado 1, podrán deducir del impuesto que devengan en relación con las operaciones gravadas realizadas por ellos, el [IVA] facturado a la agrupación o devengado por ésta en relación con las operaciones por las que haya soportado el impuesto, incluido el importe de la retribución asignada individualmente a los miembros de la agrupación según las disposiciones del artículo 2, letra c). La deducción se realizará de conformidad con lo dispuesto en el capítulo VII de la Ley [del IVA, en su versión modificada].»

- 17 El artículo 4 del Reglamento granducal es objeto de los comentarios siguientes en la circular administrativa:

«Para garantizar en la medida de lo posible el principio de neutralidad del [IVA], el artículo 4 tiene por objeto atribuir a los sujetos pasivos miembros de la agrupación que realicen, dentro de los límites del porcentaje fijado por los artículos 2, letra a), y 3, un volumen de negocios que esté incluido en el ámbito de aplicación del impuesto y no exento en virtud del artículo 44, el derecho a deducir el IVA pagado o devengado por la agrupación autónoma. Por lo demás, se entiende que este derecho a deducción se regirá por las normas establecidas en el capítulo VII de la Ley [del IVA] y, en particular, por los artículos 50 (prorrata general) y 51 (afectación real).

En la práctica, el sujeto pasivo miembro de la agrupación sólo podrá proceder a la deducción del IVA pagado por la agrupación o devengado por ésta si dispone de un documento, respaldado por copias de facturas, que le haya expedido la agrupación, en el que se mencione el precio neto exacto pagado a los proveedores o de bienes o prestadores de servicios, el importe del impuesto cargado por éstos o devengado por la agrupación y la cuota-parte del miembro en los gastos comunes y en el impuesto.»

- 18 La nota del COMBA tiene por objeto aclarar algunos aspectos a efectos de la aplicación práctica del régimen jurídico de las agrupaciones autónomas de personas. Incluye las preguntas y respuestas siguientes:

«— ¿Qué entidad debe figurar en las facturas que recibirán los terceros relativas a los costes comunes cuando la agrupación no tenga personalidad jurídica?

Se pueden presentar dos supuestos.

- La agrupación tiene relaciones directas con los terceros y recibe de éstos los bienes y los servicios en su propio nombre.
- Los miembros de la agrupación tienen relación directa con los terceros y reciben de éstos los bienes y los servicios en nombre propio. A continuación, los miembros ponen en común los gastos correspondientes a esos bienes y servicios recibidos de terceros e imputan esos gastos a la agrupación. Este supuesto se presenta especialmente cuando no puede darse una relación directa entre la agrupación y los terceros por razones comerciales o legales.

En el primer supuesto, las facturas emitidas por terceros y relativas a costes puestos en común deberán dirigirse claramente a la agrupación autónoma de personas. En la medida en que la agrupación no dispone de personalidad jurídica, las facturas se dirigirán a: “Agrupación ABC/A la atención del miembro X — dirección del miembro X”. Este miembro X deberá imputar el coste [todos los impuestos incluidos] a la agrupación, cualquiera que sea el derecho a deducción del que ese miembro pueda beneficiarse en cuanto al IVA soportado en su propio nombre. No obstante, dado que la agrupación no tiene personalidad jurídica, al menos uno de sus miembros deberá ser designado como parte jurídicamente obligada al pago y a las demás obligaciones derivadas del contrato.

En el segundo supuesto, las facturas emitidas por terceros se dirigirán a uno de los miembros, el cual posteriormente pondrá en común los gastos correspondientes a esos bienes y servicios e imputará dichos gastos a la agrupación. La imputación de esos gastos a la agrupación debe realizarse [todos los impuestos incluidos], cualquiera que sea el derecho a deducción del que ese miembro pudiera beneficiarse respecto al IVA soportado en su propio nombre.

[...]

Asimismo, se aclara que la imputación por los miembros a la agrupación de gastos puestos en común es una operación que queda fuera del ámbito de aplicación del IVA.

[...]»

Procedimiento administrativo previo

- 19 Mediante escrito de requerimiento de 7 de abril de 2011, la Comisión llamó la atención del Gran Ducado de Luxemburgo sobre el hecho de que el régimen del IVA relativo a las agrupaciones autónomas de personas (en lo sucesivo, «AAP»), tal como se define, en particular, en el artículo 44, apartado 1, letra y), de la Ley del IVA y en los artículos 1 a 4 del Reglamento granducal, no le parecía compatible con varias disposiciones de la Directiva 2006/112.
- 20 En su primera imputación, la Comisión alegaba que las disposiciones nacionales según las cuales los servicios prestados por las AAP en beneficio de sus miembros están exentos del IVA, incluso cuando tales servicios se utilizan para operaciones gravadas de los referidos miembros cuyo volumen anual de negocios sin impuestos no supere el 30 % —o incluso el 45 % en algunos casos— de su volumen de negocios anual total sin impuestos, le parecían incompatibles con el artículo 2, apartado 1, letra c), y con el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112.
- 21 En su segunda imputación, la Comisión estimaba que el Derecho nacional era incompatible con el artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, con el artículo 168, letra a), y con el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112, en tanto prevé que los miembros de una AAP que realicen actividades gravadas hasta un máximo del 30 % de su volumen anual de negocios (impuestos excluidos) podrán deducir, del IVA que ellos mismos han devengado, el IVA facturado a la AAP en concepto de bienes y servicios que se hayan entregado.
- 22 La tercera y última imputación formulada por la Comisión se refería al Derecho nacional en tanto éste, en caso de que un miembro de una AAP adquiera bienes y servicios de terceros en su propio nombre, pero por cuenta de la AAP, excluía del ámbito de aplicación del IVA la operación, de ese miembro, consistente en imputar a la AAP los gastos así realizados, incumpliendo las disposiciones del artículo 14, apartado 2, letra c), y del artículo 28 de la Directiva 2006/112.
- 23 En su respuesta de 8 de junio de 2011 al escrito de requerimiento, el Gran Ducado de Luxemburgo rechazó la interpretación del Derecho nacional y del Derecho de la Unión efectuada por la Comisión. Con carácter preliminar, alegó que el concepto de «agrupaciones autónomas de personas» que menciona la Directiva 2006/112 se refería sobre todo a estructuras carentes de personalidad jurídica cuyas actividades sean imputables a los miembros de éstas dotados de personalidad jurídica.
- 24 Respecto a la primera imputación, el Gran Ducado de Luxemburgo respondió que el artículo 44, apartado 1, letra y), de la Ley del IVA limitaba el ámbito de aplicación de la exención al definido por el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, y que el Reglamento granducal se limitaba a configurar las normas subsidiarias del régimen aplicable a las AAP.
- 25 En lo que atañe a la segunda imputación, dicho Estado miembro replicó que, dado que una AAP carece de personalidad jurídica, el derecho a deducción, que depende de la naturaleza de las operaciones por las que se repercute el IVA, no debe beneficiar a esa agrupación, sino a sus miembros. Aun admitiendo que, desde un punto de vista teórico, el régimen previsto por el Derecho nacional establece una excepción al «principio de prefinanciación del impuesto por el destinatario», el referido Estado miembro consideraba, no obstante, que ello no tenía consecuencias en la práctica.

- 26 En cuanto a la tercera imputación, el Gran Ducado de Luxemburgo estimaba que el régimen resultante del artículo 14, apartado 2, letra c), y del artículo 28 de la Directiva 2006/112 no era aplicable al caso de autos.
- 27 Al no considerar satisfactoria esta respuesta, la Comisión emitió, el 27 de enero de 2012, un dictamen motivado, en el que mantenía su posición expresada en el escrito de requerimiento e instaba al Gran Ducado de Luxemburgo a adoptar las medidas necesarias para ajustar su legislación a la Directiva 2006/112, en particular al artículo 2, apartado 1, letra c), al artículo 132, apartado 1, letra f), al artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, al artículo 168, letra a), al artículo 178, letra a), al artículo 14, apartado 2, letra c), y al artículo 28 de dicha Directiva, en un plazo de dos meses a partir de la recepción del dictamen motivado.
- 28 Ese Estado miembro respondió al dictamen motivado, mediante escrito de 7 de febrero de 2012, rechazando de nuevo la fundamentación de las imputaciones que se le formulaban y manteniendo la posición que había expuesto en su escrito de respuesta de 8 de junio de 2011.
- 29 No obstante, el Gran Ducado de Luxemburgo manifestó, mediante escrito de 26 de marzo de 2012, su intención de adoptar un Reglamento destinado a adaptar la legislación luxemburguesa a la Directiva 2006/112, a fin de responder a las exigencias de la primera imputación del dictamen motivado, manteniendo a la vez sus alegaciones relativas a las imputaciones segunda y tercera.
- 30 Mediante escrito de 11 de junio de 2012, la Comisión instó al Gran Ducado de Luxemburgo a que le remitiera el proyecto de reglamento anunciado así como el calendario para su aprobación.
- 31 Mediante escrito de 4 de septiembre de 2012, dicho Estado miembro transmitió a los servicios de la Comisión el Reglamento granducal de 7 de agosto de 2012, que había modificado el artículo 1 del Reglamento granducal.
- 32 No obstante, la Comisión consideró que el Reglamento granducal de 7 de agosto de 2012 no había adaptado la legislación luxemburguesa a la Directiva 2006/112, a la luz de las tres imputaciones formuladas en el dictamen motivado. Habida cuenta de la persistencia de estas imputaciones, la Comisión anunció, el 20 de febrero de 2014, su decisión de interponer un recurso.

Sobre el recurso

Sobre la primera imputación, basada en la infracción del artículo 2, apartado 1, letra c), y del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112

Sobre la admisibilidad de la primera imputación

– Alegaciones de las partes

- 33 El Gran Ducado de Luxemburgo estima, en primer lugar, que la primera imputación debe declararse inadmisibile debido a que la demanda de la Comisión se basa en una imputación diferente a la formulada en el dictamen motivado. La imputación invocada en el dictamen motivado se fundamenta en que el Reglamento granducal no excluye la posibilidad de que servicios de una agrupación destinados principalmente, o incluso exclusivamente, a operaciones gravadas puedan quedar exentos. En cambio, la imputación invocada en la demanda se basa en que el Reglamento granducal permite la exención de los servicios prestados por una AAP y destinados, con carácter accesorio, a operaciones gravadas de los miembros de ésta.

- 34 El Gran Ducado de Luxemburgo sostiene, en segundo lugar, que la Comisión vulneró el principio de cooperación leal por su falta de reacción tras la modificación del Reglamento granducal en el mes de agosto de 2012. Según dicho Estado miembro, la Comisión debería haberle informado de sus eventuales reticencias respecto a que esa modificación ajustase la legislación luxemburguesa a la Directiva 2006/112, y no permanecer en silencio durante 18 meses, antes de anunciar finalmente, el 20 de febrero de 2014, que había decidido acudir al Tribunal de Justicia.
- 35 La Comisión alega que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no exige una plena coincidencia entre las imputaciones formuladas en el dictamen motivado y las pretensiones de la demanda. Estima que, contrariamente a lo alegado por el Gran Ducado de Luxemburgo, la primera imputación mantiene el mismo objeto y el mismo ámbito de aplicación en el dictamen motivado y en la demanda.
- 36 En lo que atañe al principio de cooperación leal, la Comisión sostiene que sólo ella es competente para decidir si es oportuno, al término del procedimiento administrativo previo, recurrir al Tribunal de Justicia con el fin de que declare el presunto incumplimiento. Corresponde a la Comisión elegir el momento de interponer el recurso por incumplimiento sin que deba respetar un plazo determinado, sin perjuicio de los supuestos en los que una duración excesiva del procedimiento administrativo previo vulnera el derecho de defensa, extremo que, según la Comisión, incumbe probar al Estado miembro interesado.

– *Apreciación del Tribunal de Justicia*

- 37 Es preciso recordar, en primer lugar, que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el objeto de un recurso interpuesto al amparo del artículo 258 TFUE está delimitado por el procedimiento administrativo previsto en ese precepto. Por lo tanto, el recurso debe basarse en los mismos motivos y fundamentos de Derecho que el dictamen motivado. No obstante, esta exigencia no puede llegar a imponer en todos los supuestos la plena coincidencia entre las imputaciones formuladas en el dictamen motivado y las pretensiones del recurso, siempre que el objeto del litigio, tal como se define en el dictamen motivado, no se haya ampliado ni modificado (sentencia de 9 de abril de 2013, Comisión/Irlanda, C-85/11, EU:C:2013:217, apartado 17 y jurisprudencia citada).
- 38 Pues bien, debe observarse que, en el presente caso, la Comisión no ha ampliado ni modificado el objeto del litigio tal como se define en el dictamen motivado. En efecto, la Comisión indicó claramente, tanto en el dictamen motivado como en la demanda, que consideraba que la legislación luxemburguesa era contraria al artículo 2, apartado 1, letra c), y al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, dado que permite la exención de los servicios de una AAP que no son directamente necesarios para las actividades no gravadas o exentas de sus miembros.
- 39 En segundo lugar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, corresponde a la Comisión elegir el momento que estime oportuno para interponer un recurso por incumplimiento, sin que puedan afectar a la admisibilidad de ese recurso las consideraciones que hayan determinado tal opción. Las normas del artículo 258 TFUE son aplicables sin que la Comisión deba observar un plazo determinado, sin perjuicio de los supuestos en los que la duración excesiva del procedimiento administrativo previo pueda hacer más difícil para el Estado demandado rebatir los argumentos de la Comisión, vulnerando así el derecho de defensa de dicho Estado. Corresponde al Estado miembro interesado probar la incidencia de esa excesiva duración (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de abril de 2015, Comisión/Alemania (C-591/13, EU:C:2015:230, apartado 14).
- 40 Pues bien, debe señalarse que, en el caso de autos, el Gran Ducado de Luxemburgo no ha acreditado tal incidencia.

- 41 Además, el mero hecho de que dicho Estado miembro haya modificado su normativa con posterioridad a la expiración del plazo fijado en el dictamen motivado, a saber, el 27 de marzo de 2012, no tiene por efecto impedir a la Comisión, en virtud del principio de cooperación leal, interponer un recurso por incumplimiento con posterioridad a esa fecha.
- 42 Por lo tanto, procede declarar la admisibilidad de la primera imputación.

Sobre el fondo

– Alegaciones de las partes

- 43 La Comisión observa que el artículo 1 del Reglamento granducal define los requisitos para la aplicación del artículo 44, apartado 1, letra y), de la Ley del IVA. En virtud del artículo 2, letra a), y del artículo 3 del Reglamento granducal, las prestaciones de servicios realizadas por una AAP a sus miembros están exentas del IVA siempre que los miembros de esa agrupación que realicen también actividades gravadas tengan un volumen de negocios (impuestos excluidos) procedentes de estas actividades de hasta un 30 % como máximo —o incluso de un 45 % como máximo en determinados casos— de su volumen de negocios total (impuestos excluidos). De este modo, el Reglamento granducal no limita la exención del IVA únicamente a los servicios prestados por la AAP y directamente necesarios a las actividades no sujetas al IVA o exentas realizadas por sus miembros, infringiendo así el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112. Por tanto, en la medida en que tales prestaciones de servicios no reúnen los requisitos previstos en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, deberían someterse a tributación en virtud del artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva.
- 44 El Gran Ducado de Luxemburgo sostiene que, al estimar que la exención en cuestión se reserva a los miembros de los AAP que realicen exclusivamente operaciones exentas o no sujetas al IVA, la Comisión añadió al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 un requisito que no figura en este precepto. Según dicho Estado miembro, el hecho de que los miembros de una AAP realicen una operación exenta o para la que no tienen la condición de sujeto pasivo es un requisito suficiente para la aplicación de la exención prevista en dicho artículo. En cambio, la exención a que se refiere el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 no se reserva a los miembros de las AAP que realicen exclusivamente operaciones de ese tipo.
- 45 El Gran Ducado de Luxemburgo alega que el régimen luxemburgués que prevé que los miembros de una AAP puedan realizar operaciones gravadas hasta un 30 % del volumen de negocios pretende hacer aplicable en la práctica un régimen que, si estuviera sujeto a otros requisitos de aplicación, se convertiría en económicamente inviable. A este respecto, dicho Estado miembro considera que los gastos realizados en común por los miembros de una AAP, a través de ésta, son gastos generales y que no sería realista exigir una diferencia de trato del IVA aplicable a los servicios prestados por la AAP en función de que correspondan a la parte imputable a las actividades gravadas o a la parte imputable a las actividades exentas de los miembros, a la luz de las dificultades y de las cargas prácticas y administrativas generadas por tal exigencia.
- 46 El Gran Ducado de Luxemburgo invoca, además, el hecho de que, a raíz del escrito de la Comisión de 11 de junio de 2012, el Reglamento granducal de 7 de agosto de 2012 modificó el Reglamento granducal completando su artículo 1 con un nuevo párrafo.

– *Apreciación del Tribunal de Justicia*

- 47 Con carácter preliminar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la existencia de un incumplimiento debe apreciarse en función de la situación del Estado miembro tal como se presente al término del plazo fijado en el dictamen motivado, sin que el Tribunal de Justicia pueda tener en cuenta los cambios producidos posteriormente (sentencia de 28 de enero de 2016, Comisión/Portugal, C-398/14, EU:C:2016:61, apartado 49).
- 48 En el presente asunto, el plazo concedido al Gran Ducado de Luxemburgo para adaptar su normativa a la Directiva 2006/112 expiraba el 27 de marzo de 2012. Pues bien, la modificación del artículo 1 del Reglamento granducal por el Reglamento granducal de 7 de agosto de 2012 tuvo lugar en una fecha posterior. Por tanto, dicha modificación no es pertinente para el análisis de la primera imputación.
- 49 En consecuencia, procede comprobar la conformidad del Reglamento granducal con el artículo 2, apartado 1, letra c), y con el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, en tanto dispone que las prestaciones de servicios realizadas por una AAP a sus miembros estarán exentas del IVA siempre que los miembros de esa agrupación que realicen también operaciones gravadas tengan un volumen de negocios (impuestos excluidos) procedente de estas operaciones que no supere el 30 % —o incluso, en algunos casos, el 45 %— de su volumen de negocios total (impuestos excluidos).
- 50 A este respecto, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que los términos empleados para designar las exenciones de IVA contempladas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse estrictamente ya que constituyen excepciones al principio general de que dicho impuesto se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por tales exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta regla de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 132 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia no tiene como objetivo imponer una interpretación que haga casi inaplicables en la práctica las exenciones mencionadas (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, apartado 30 y jurisprudencia citada).
- 51 Ahora bien, a tenor del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, estarán exentas, si se cumplen ciertas condiciones, 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». Por tanto, de su redacción resulta que esta disposición no prevé exenciones para prestaciones de servicios que no sean directamente necesarias para el ejercicio de las actividades exentas de los miembros de una AAP o para las cuales no tengan la condición de sujeto pasivo.
- 52 Dado que tales prestaciones de servicios no entran en el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, el artículo 2, apartado 1, letra c), de dicha Directiva exige que las referidas prestaciones de servicios, realizadas con carácter oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal, estén sujetas al IVA.
- 53 Contrariamente a lo que alega el Gran Ducado de Luxemburgo, tal interpretación del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 no priva de efectos a la exención prevista en esa disposición. En particular, la aplicación de la referida exención no se limita a las agrupaciones cuyos miembros ejercen exclusivamente una actividad exenta o para la cual no tienen la condición de sujeto pasivo. Así, los servicios prestados por una AAP cuyos miembros llevan a cabo también operaciones

gravadas pueden disfrutar de esa exención, pero sólo en la medida en que esos servicios sean directamente necesarios para las actividades exentas de los referidos miembros o para las que no tienen la condición de sujeto pasivo.

- 54 El Gran Ducado de Luxemburgo no ha demostrado que dicha exigencia convertiría la exención del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 en casi inaplicable en la práctica. Por un lado, como señaló la Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, las prestaciones de servicios de una AAP a sus miembros no se incardinan necesariamente en los gastos generales y, por tanto, en el conjunto de sus actividades. Por otro lado, el Gran Ducado de Luxemburgo no ha demostrado por qué razón, en su caso, resultaría excesivamente difícil para la AAP facturar sus servicios sin IVA, en función de la parte que en el conjunto de las actividades de los miembros de esa agrupación corresponda a las actividades exentas de IVA o para las cuales no tengan la condición de sujeto pasivo.
- 55 De lo anterior se deduce que el artículo 44, apartado 1, letra y), de la Ley del IVA, en relación con el artículo 2, letra a), y con el artículo 3 del Reglamento granducal, es contrario al artículo 2, apartado 1, letra c), y al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, de modo que la primera imputación es fundada.

Sobre la segunda imputación, basada en la infracción del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, del artículo 168, letra a), y del artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112

Alegaciones de las partes

- 56 La Comisión observa, en primer lugar, que, a tenor del artículo 4 del Reglamento granducal, los miembros de una AAP que realizan operaciones sujetas al IVA tienen derecho a deducir, del IVA por ellos devengado en relación con esas operaciones gravadas, el impuesto facturado a la AAP o devengado por ésta en relación con los bienes y servicios que la AAP ha recibido para las necesidades de sus propias actividades. Pues bien, según la Comisión, del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 resulta que el IVA sólo puede deducirse por el sujeto pasivo que sea el destinatario de la entrega del bien o de la prestación del servicio gravada por el IVA y únicamente respecto del IVA del que ese sujeto pasivo sea él mismo deudor.
- 57 En segundo lugar, la Comisión sostiene que del artículo 4 del Reglamento granducal, en relación con la circular administrativa, se desprende que el derecho a deducir el IVA puede ejercerse por miembros de la AAP por transacciones sin factura emitida a su nombre, infringiendo así el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112.
- 58 El Gran Ducado de Luxemburgo alega que de la sentencia de 18 de julio de 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), resulta que un sujeto pasivo puede deducir el IVA de los importes que se le han facturado por bienes o servicios en favor de una entidad distinta, siempre que se demuestre que esos importes están relacionados con las operaciones gravadas del sujeto pasivo. Dicho Estado miembro infiere de ello que, a efectos de determinar el derecho a deducción, procede identificar la entidad que soporta efectivamente los citados importes y determinar si esos importes tienen una relación con las operaciones gravadas del sujeto pasivo. A este respecto, ese mismo Estado miembro alega que, aunque facturados formalmente a la AAP, los importes y el IVA correspondiente son soportados por los miembros de la AAP en función de su participación en la agrupación.
- 59 Además, estimar la segunda imputación invocada por la Comisión equivaldría, según el Gran Ducado de Luxemburgo, a vulnerar el principio de neutralidad fiscal. En efecto, si se denegara el derecho a deducir el IVA a los miembros de la AAP y ésta no pudiera recuperar dicho impuesto, los citados miembros soportarían un coste adicional de IVA.

60 En cuanto a la exigencia relativa a la posesión de una factura, el Gran Ducado de Luxemburgo subraya que el Tribunal de Justicia, en la sentencia de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), reconoció el derecho a deducir el IVA a un sujeto pasivo que no disponía de una factura emitida a su nombre. Según dicho Estado miembro, imponer al sujeto pasivo que pretende obtener una exención la obligación de disponer de una factura está esencialmente justificado porque permite eliminar el riesgo de una eventual doble deducción del IVA, de fraude o de abuso. A este respecto, dicho Estado miembro sostiene que, dado que las AAP no disfrutaban de ningún derecho a deducir el IVA, no existe, por tanto, riesgo de doble deducción de éste.

Apreciación del Tribunal de Justicia

61 Con carácter preliminar, es preciso destacar que de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 resulta que la AAP es un sujeto pasivo de pleno derecho, diferente de sus miembros. En efecto, del propio tenor de dicha disposición resulta que la AAP es autónoma, y que, por ello, realiza sus prestaciones de servicios de modo independiente, en el sentido del artículo 9 de la Directiva 2006/112. Además, si los servicios prestados por la AAP no fueran servicios prestados por un sujeto pasivo actuando como tal, esos servicios no estarían sujetos al IVA, de conformidad con el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, razón por la cual no podrían ser objeto de una exención como la prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de dicha Directiva, según observó la Abogado General en el punto 50 de sus conclusiones.

62 A la luz de estas consideraciones preliminares procede determinar si el Reglamento granducal es contrario al artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, al artículo 168, letra a), y al artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112, en la medida en que permite a los miembros de una AAP que realizan operaciones sujetas al IVA deducir, del IVA por ellos devengado en relación con estas operaciones gravadas, el impuesto facturado a la AAP o devengado por ésta en relación con los bienes y servicios que la AAP haya recibido para sus propias actividades.

63 En primer lugar, procede recordar, por una parte, que, en virtud del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, un sujeto pasivo tiene derecho a deducir de la cuota del IVA de la que es deudor el IVA devengado o pagado por los bienes que se le entregan y por los servicios que se le prestan por otro sujeto pasivo. De ello se desprende que es contrario a esa disposición autorizar a los miembros de la AAP a que deduzcan de la cuota del IVA de la que son deudores el IVA devengado o pagado por los bienes entregados y los servicios prestados a la AAP.

64 Esta consideración no se desvirtúa por la sentencia de 18 de julio de 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), invocada por el Gran Ducado de Luxemburgo, en la que el Tribunal de Justicia consideró, especialmente en sus apartados 24 a 26 y 29, que un sujeto pasivo que había establecido un fondo de pensiones en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma, de conformidad con una obligación impuesta a dicho sujeto pasivo como empresario por la legislación nacional, tenía derecho a deducir el IVA que había pagado por las prestaciones efectuadas para la gestión y el funcionamiento del referido fondo de pensiones. En efecto, como resulta del apartado 25 de aquella sentencia, el propio sujeto pasivo había adquirido las prestaciones de que se trataba gravadas por el IVA, para garantizar la administración de las pensiones de sus empleados y la gestión del patrimonio del fondo de pensiones establecido para garantizar las referidas pensiones. Por tanto, no cabe inferir de la citada sentencia que los miembros de una AAP tengan derecho a deducir el IVA que grava los bienes y servicios adquiridos por la agrupación, dado que esta última es la única que puede eventualmente tener derecho a deducir ese IVA.

65 Por otra parte, procede desestimar la alegación del Gran Ducado de Luxemburgo basada en la vulneración del principio de neutralidad fiscal. De conformidad con este principio, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o abonado en el marco de todas sus actividades económicas (sentencia de 15 de septiembre de 2016,

Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, apartado 35). El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 27).

- 66 Por tanto, no es contrario al principio de neutralidad fiscal denegar, en virtud del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, el derecho a deducción a los miembros de una AAP en lo referente al IVA soportado por esa agrupación correspondiente a los servicios prestados por esta última, que están exentos en virtud del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, y no generan, por tanto, ningún derecho a deducción. En cambio, en la medida en que tal AAP realiza prestaciones que no están exentas, es preciso indicar que, de conformidad con el referido principio, la citada agrupación, y no sus miembros, disfruta con carácter personal del derecho a la deducción del IVA que haya gravado las operaciones anteriores.
- 67 En segundo lugar, del artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112, en relación con el artículo 226, apartado 5, y con el artículo 168, letra a), resulta que, para poder ejercer el derecho de deducción, el sujeto pasivo debe estar en posesión de una factura en la que figure su nombre como adquirente del bien o destinatario del servicio. Así, al permitir a los miembros de una AAP deducir del IVA del que ellos mismos son deudores, sobre la base de una factura emitida a nombre de esa agrupación, el IVA facturado a ésta, la normativa luxemburguesa resulta contraria al artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112.
- 68 Debe señalarse que la referencia que el Gran Ducado de Luxemburgo hace a la sentencia de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), carece de pertinencia a este respecto, dado que las circunstancias fácticas del asunto que dieron lugar a aquella sentencia eran muy diferentes a las del presente asunto. En efecto, del apartado 81 de la citada sentencia resulta que, a diferencia de una AAP, que tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, y en la que todos los miembros desarrollan una actividad económica, la comunidad constituida por la copropiedad de hecho entre los cónyuges en cuestión en el asunto que dio lugar a la sentencia de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), no tenía ella misma la condición de sujeto pasivo sometido al IVA y sólo uno de los cónyuges desarrollaba una actividad económica.
- 69 En cuanto a lo demás, no obstante, procede declarar que la Comisión no ha demostrado que la normativa luxemburguesa en cuestión sea contraria al artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, que establece el principio según el cual el IVA es exigible por cada operación, sin examinar, no obstante, de manera específica el derecho a deducción garantizado en el artículo 167 y en el artículo 168, letra a), de dicha Directiva, en las condiciones previstas, en particular, en su artículo 178.
- 70 De las consideraciones anteriores se desprende que el artículo 4 del Reglamento granducal, en relación con la circular administrativa en tanto contiene comentarios al artículo 4, del Reglamento granducal, es contrario al artículo 168, letra a), así como al artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 y que, en esta medida, la segunda imputación está fundada. Debe desestimarse esta imputación en todo lo demás.

Sobre la tercera imputación, basada en la infracción del artículo 14, apartado 2, letra c), y del artículo 28 de la Directiva 2006/112

Sobre la admisibilidad de la tercera imputación

– Alegaciones de las partes

- 71 El Gran Ducado de Luxemburgo señala que debe declararse inadmisibile la tercera imputación, ya que se refiere exclusivamente a la nota del COBMA. Recuerda que un recurso por incumplimiento debe tener por objeto un incumplimiento imputable al Estado miembro afectado. Pues bien, considera que la Comisión no ha demostrado que el COBMA sea un órgano del Estado que ejerza prerrogativas de poder público.
- 72 La Comisión sostiene que el tenor de la nota del COBMA indica que la l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, que es un órgano estatal, es coautor de la nota. Por añadidura, dicha institución alega que el contenido de esa nota confirma que no se trata de meras recomendaciones o consejos a los operadores, sino de la manera en la que la legislación relativa a las AAP debe interpretarse y aplicarse de manera armonizada. En cualquier caso, la Comisión considera que la nota del COBMA refleja la práctica general de la Administración tributaria luxemburguesa.

– Apreciación del Tribunal de Justicia

- 73 Es preciso recordar que una práctica administrativa de un Estado miembro puede ser objeto de un recurso por incumplimiento, siempre que presente un grado suficiente de continuidad y generalidad (sentencia de 22 de septiembre de 2016, Comisión/República Checa, C-525/14, EU:C:2016:714, apartado 14). Ahora bien, el Gran Ducado de Luxemburgo no ha discutido la alegación de la Comisión según la cual la nota del COBMA refleja la práctica general de la Administración tributaria luxemburguesa.
- 74 De lo anterior se deduce que la tercera imputación tiene por objeto un incumplimiento imputable al Gran Ducado de Luxemburgo y que, por ello, procede desestimar la excepción de inadmisibilidad que la concierne.

Sobre el fondo

– Alegaciones de las partes

- 75 La Comisión observa que, en virtud de la nota del COBMA, la imputación a la AAP, por uno de sus miembros, de los gastos en que incurrió ese miembro en su nombre pero por cuenta de la AAP es una operación excluida del ámbito de aplicación del IVA.
- 76 Ahora bien, según la Comisión, tal operación está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, en virtud del artículo 14, apartado 2, letra c), y del artículo 28 de la Directiva 2006/112. La Comisión considera que cada adquisición de bienes o servicios realizadas por cuenta de la AAP por uno de sus miembros en su propio nombre debe ser considerada a efectos del IVA, como dos entregas de bienes o prestaciones de servicios idénticas, realizadas consecutivamente y que están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. A este respecto, la Comisión se remite a la sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros (C-464/10, EU:C:2011:489).

- 77 Con carácter preliminar, el Gran Ducado de Luxemburgo subraya que el fragmento criticado de la nota del COBMA no se refiere a las AAP dotadas de personalidad jurídica, sino únicamente a las que carecen de ella.
- 78 Este Estado miembro sostiene que la analogía que establece la Comisión entre el asunto que dio lugar a la sentencia de 14 de julio de 2011, *Henfling y otros* (C-464/10, EU:C:2011:489), y el caso de autos carece de pertinencia, dado que las dos situaciones son sustancialmente diferentes. A este respecto, señala que una AAP carente de personalidad jurídica no puede actuar de manera independiente, sino solamente a través de uno de sus miembros que actúe por cuenta de ésta, y que las operaciones entre una AAP y ese miembro no son necesariamente operaciones entre dos sujetos pasivos distintos. En este contexto, dicho Estado miembro establece una comparación con los fondos de inversiones, en el sentido de la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM) (DO 2009, L 302, p. 32), fondos de inversiones que tampoco pueden actuar si no es a través de su sociedad de gestión y están, por ello, excluidos del ámbito de aplicación del IVA.
- 79 El Gran Ducado de Luxemburgo estima que la relación entre los miembros de una AAP y ésta puede, en función de las estipulaciones contractuales de la AAP, ser análoga a la de los miembros de una agrupación de empresas, tal como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 29 de abril de 2004, *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243). En aquel asunto, el Tribunal de Justicia estimó que los trabajos efectuados en el marco de una agrupación de empresas por cuenta de ésta por cada uno de sus miembros no constituían operaciones imponibles.

– *Apreciación del Tribunal de Justicia*

- 80 Con carácter preliminar, respecto al alcance del fragmento controvertido de la nota del COBMA, procede observar que no se desprende inequívocamente de la redacción de este fragmento que se refiera únicamente a la situación de las AAP carentes de personalidad jurídica, como alegó el Gran Ducado de Luxemburgo. No obstante, como sostiene la Comisión, el fragmento de esa nota según el cual «cuando una relación directa entre la agrupación y los terceros no pueda preverse por razones comerciales o legales», parece indicar que no es ese el caso. En cualquier caso, sin embargo, la cuestión de si el referido fragmento se aplica o no a las AAP dotadas de personalidad jurídica es irrelevante para el análisis de la tercera imputación.
- 81 En efecto, la tercera imputación se refiere a la situación en la que un miembro de una AAP adquiere bienes o servicios en nombre propio pero por cuenta de la AAP.
- 82 Pues bien, como resulta del apartado 61 de la presente sentencia, la AAP es un sujeto pasivo de pleno derecho, distinto de sus miembros, que son también sujetos pasivos. Por ello, las operaciones entre la AAP, que actúa de forma autónoma, y uno de sus miembros deben considerarse operaciones entre dos sujetos pasivos que están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. Por consiguiente, carecen de pertinencia en el caso de autos tanto la alegación del Gran Ducado de Luxemburgo según la cual las operaciones entre una AAP y uno de sus miembros no son necesariamente operaciones entre dos sujetos pasivos distintos, dado que la AAP sólo puede actuar a través de uno de sus miembros, como el paralelismo realizado en este contexto con los fondos de inversión.
- 83 De ello se deduce que la imputación a la AAP, por uno de sus miembros, de gastos en que dicho miembro incurrió en nombre propio pero por cuenta de la AAP constituye una operación que entra en el ámbito de aplicación del IVA.
- 84 Esta consideración se ve confirmada por el artículo 14, apartado 2, letra c), y el artículo 28 de la Directiva 2006/112, disposiciones cuya infracción invoca la Comisión en la tercera imputación.

- 85 El artículo 28 de la Directiva 2006/112 dispone que cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.
- 86 Así pues, esta disposición crea la ficción jurídica de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente. En virtud de esta ficción, se considera que el operador, que actúa como intermediario en la prestación de servicios y que es el comisionista, recibió en un primer momento los servicios en cuestión del operador por cuenta del que actúa, que es el comitente, antes de prestar personalmente, en un segundo momento, esos servicios al cliente (sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros, C-464/10, EU:C:2011:489, apartado 35).
- 87 Dado que el artículo 28 de la Directiva 2006/112 está comprendido en el título IV, bajo la rúbrica «Hecho imponible», de dicha Directiva, las dos prestaciones de servicios de que se trata están incluidas en el ámbito de aplicación del IVA. En consecuencia, si la prestación de servicios en la que un operador actúa como intermediario está sujeta al IVA, la relación jurídica entre este operador y el operador por cuya cuenta actúa también estará sujeta al IVA (véase, por analogía, la sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros, C-464/10, EU:C:2011:489, apartado 36).
- 88 El mismo razonamiento se impone por lo que respecta a la adquisición de bienes en virtud de un contrato de comisión de compra, de conformidad con el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112, que está incluido también en el título IV de dicha Directiva. Por tanto, esta disposición crea la ficción jurídica de dos entregas de bienes idénticos realizadas consecutivamente, que entran en el ámbito de aplicación del IVA.
- 89 Por tanto, cuando el miembro de una AAP adquiere, en nombre propio pero por cuenta de la AAP, bienes en virtud del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112, o servicios, en virtud del artículo 28 de ésta, el reembolso por la agrupación de los gastos correspondientes a éstos es una operación incluida en el ámbito de aplicación del IVA.
- 90 Debe descartarse la analogía invocada por el Gran Ducado de Luxemburgo con el asunto que dio lugar a la sentencia de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). En efecto, contrariamente a la agrupación de empresas de que se trataba en aquel asunto, la AAP es, como resulta de los apartados 61 y 82 de la presente sentencia, un sujeto pasivo distinto de sus miembros.
- 91 Por tanto, al disponer que la imputación a la AAP, por uno de sus miembros, de gastos realizados por este miembro en nombre propio pero por cuenta de la AAP constituye una operación excluida del ámbito de aplicación del IVA, la nota del COBMA resulta contraria al artículo 14, apartado 2, letra c), y al artículo 28 de la Directiva 2006/112, de modo que la tercera imputación está fundada.
- 92 Del conjunto de consideraciones anteriores resulta que el Gran Ducado de Luxemburgo ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2, apartado 1, letra c), del artículo 132, apartado 1, letra f), del artículo 168, letra a), del artículo 178, letra a), del artículo 14, apartado 2, letra c), y del artículo 28 de la Directiva 2006/112, al establecer el régimen de IVA de las AAP, tal como se define, en primer lugar, en el artículo 44, apartado 1, letra y), de la Ley del IVA, en relación con el artículo 2, letra a), y con el artículo 3 del Reglamento granducal, en segundo lugar, en el artículo 4 de ese mismo Reglamento, en relación con la circular administrativa en tanto comenta el referido artículo 4, y, en tercer lugar, en la nota del COBMA.

Costas

- ⁹³ En virtud del 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. Al haber solicitado la Comisión la condena en costas del Gran Ducado de Luxemburgo y haber sido desestimados en lo esencial los motivos invocados por éste, procede condenarle en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) decide:

- 1) El Gran Ducado de Luxemburgo ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2, apartado 1, letra c), del artículo 132, apartado 1, letra f), del artículo 168, letra a), del artículo 178, letra a), del artículo 14, apartado 2, letra c), y del artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, al establecer el régimen del impuesto sobre el valor añadido relativo a las agrupaciones autónomas de personas, tal como se define, en primer lugar, en el artículo 44, apartado 1, letra y), del texto refundido de la Ley, de 12 de febrero de 1979, relativa al impuesto sobre el valor añadido, en relación con el artículo 2, letra a), y con el artículo 3, del Reglamento granducal, de 21 de enero de 2004, relativo a la exención del IVA de las prestaciones de servicios proporcionadas a sus miembros por las agrupaciones autónomas de personas, en segundo lugar, en el artículo 4 de ese mismo Reglamento, en relación con la circular administrativa n.º 707, de 29 de enero de 2004, en tanto contiene comentarios al citado artículo 4 del Reglamento granducal, y, en tercer lugar, en la nota de 18 de diciembre de 2008 redactada por el grupo de trabajo que opera en el Comité de Observación de los Mercados (COBMA) y de acuerdo con l'administration de l'Enregistrement et des Domaines (Administración tributaria luxemburguesa).
- 2) **Desestimar el recurso en todo lo demás.**
- 3) **Condenar en costas al Gran Ducado de Luxemburgo.**

Firmas