



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 21 de septiembre de 2017\*

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

En el asunto C-616/15,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 20 de noviembre de 2015,

**Comisión Europea**, representada por la Sra. M. Owsiany-Hornung y los Sres. B.-R. Killmann y R. Lyal, en calidad de agentes,

parte demandante,

contra

**República Federal de Alemania**, representada por los Sres. T. Henze y J. Möller y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes,

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: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sra. X. Lopez Bancalari, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de febrero de 2017;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 5 de abril de 2017;

dicta la siguiente

\* Lengua de procedimiento: alemán.

## Sentencia

- 1 Mediante su 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/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), al establecer que la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) sólo sea aplicable a las agrupaciones autónomas de personas (en lo sucesivo, «AAP») cuyos miembros ejerzan un número limitado de profesiones.

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

##### *Sexta Directiva*

- 2 La Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), fue derogada y sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva 2006/112. El artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva establecía:

«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 que desarrollen en el ejercicio de sus funciones 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 como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

[...]»

- 3 El artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva disponía:

«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:

[...]

- 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;

[...]».

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

«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 o 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.»

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

«[...]

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.

[...]»

#### *Decimoctava Directiva*

6 A tenor del artículo 1 de la Directiva 89/465/CEE 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 77/388 (DO 1989, L 226, p. 21):

«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.

[...]»

#### *Directiva 2006/112*

7 El artículo 13, apartado 1, párrafos primero y segundo, de la Directiva 2006/112 dispone:

«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.»

- 8 El artículo 131 de la Directiva 2006/112, que figura en el capítulo 1, bajo la rúbrica «Disposiciones generales», del título IX, con el epígrafe «Exenciones», de ésta, establece:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

- 9 El artículo 132, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que figura en el capítulo 2, bajo la rúbrica «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», del título IX de la referida Directiva, establece:

«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 incumbe en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;
- g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

[...]

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

[...]

- m) determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física;
- n) determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate;

[...]».

10 A tenor del artículo 133, párrafo primero, de la Directiva 2006/112:

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

[...]

- d) las exenciones no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.»

11 El artículo 135, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que figura en el capítulo 3, bajo la rúbrica «Exenciones relativas a otras actividades», del título IX de la referida Directiva, establece que:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

- a) las operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros;

[...]

- d) las operaciones, incluida la negociación, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos;
- e) las operaciones, incluida la negociación, relativas a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago, con excepción de las monedas y billetes de colección, a saber, las monedas de oro, plata u otro metal, así como los billetes, que no sean utilizados normalmente para su función de medio legal de pago o que revistan un interés numismático;

[...]».

### ***Derecho alemán***

12 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) la asistencia a personas físicas realizada en el marco del ejercicio de la profesión de médico, dentista, naturópata, fisioterapeuta y matrona, o de cualquier otra profesión sanitaria similar. La primera frase no se aplica a la entrega o reparación de prótesis dentales [...] y de aparatos de ortodoncia [...] cuando el empresario los haya fabricado o reparado en su empresa;

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;

[...]».

### **Procedimiento administrativo previo**

- 13 Mediante un escrito de requerimiento de 23 de noviembre de 2009, la Comisión comunicó a la República Federal de Alemania sus dudas sobre la compatibilidad de las disposiciones del Derecho nacional relativas a la exención del IVA 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.
- 14 La Comisión señaló en ese escrito que el Derecho alemán limitaba esa exención a las prestaciones de servicios realizadas por las AAP cuyos miembros ejerzan actividades o profesiones sanitarias, pese a que la Directiva 2006/112 no limitaba la exención controvertida a las agrupaciones de determinadas categorías profesionales, sino que concedía esta exención a las agrupaciones de cualesquiera personas, siempre que estas últimas estuvieran exentas del IVA o no tuvieran la condición de sujeto pasivo para la actividad que realizaban. Por tanto, la Comisión estimó que el Derecho alemán relativo al impuesto sobre el volumen de negocios no se atenía a los objetivos del Derecho de la Unión perseguidos por la Directiva 2006/112.
- 15 La República Federal de Alemania respondió a ese escrito de requerimiento mediante escrito de 22 de marzo de 2010. En este último, confirmó que efectivamente la normativa alemana en cuestión sólo eximía las prestaciones de servicios efectuadas por las AAP en la medida en que se tratase 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 correspondía al legislador nacional determinar cuáles eran las categorías profesionales que podían beneficiarse de la exención controvertida sin provocar una distorsión de la competencia. Por ello, según dicho Estado miembro, tras realizar un examen, el legislador alemán había considerado que esta exención sólo estaba justificada por lo que se refiere al ámbito sanitario.
- 16 El 7 de abril de 2011, la Comisión envió un dictamen motivado a la República Federal de Alemania. En este último, la Comisión expresó sus dudas sobre la afirmación de dicho Estado miembro 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 dicha institución, del procedimiento legislativo de la Unión resulta que la Directiva 2006/112 pretendía precisamente ampliar la exención a las agrupaciones que incluyesen otras categorías de personas. Asimismo, la Comisión alegó 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 la normativa alemana del impuesto sobre el volumen de negocios.

- 17 La Comisión también señaló que no percibía los elementos en los que se había basado el legislador alemán para constatar la persistencia de distorsiones de la competencia en caso de que, además de las profesiones sanitarias ya exentas, se tuviera que ampliar la exención en cuestión a todos los sectores económicos nacionales. Dicha institución consideró que el citado legislador no debía apreciar las eventuales distorsiones de la competencia basándose en una reflexión de carácter general. A su juicio, 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.
- 18 La República Federal de Alemania respondió al citado dictamen motivado mediante un escrito de 6 de junio de 2011. En este último, el referido Estado miembro insistió, en primer término, en el lugar que ocupa la disposición relativa a la exención controvertida en la Directiva 2006/112, 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.
- 19 En segundo término, la República Federal de Alemania alegó que la transposición de la disposición de que se trata al Derecho interno tuvo en cuenta precisamente la prohibición de las distorsiones de la competencia, al limitar la referida exención a determinadas categorías profesionales del sector sanitario. En este sentido, dicho Estado miembro subrayó que el legislador alemán había considerado que la citada exención sólo se justificaba respecto de las agrupaciones de profesiones sanitarias, dado que no había proveedores autónomos para las actividades ofrecidas por este tipo de agrupaciones.
- 20 En tercer término, el citado Estado miembro señaló que la Comisión no había identificado una categoría profesional que hubiera sido excluida erróneamente de la exención controvertida por el Derecho alemán.
- 21 Por consiguiente, la República Federal de Alemania rechazó la petición de la Comisión de que adoptara todas las medidas necesarias para cumplir con lo dispuesto en el dictamen motivado.
- 22 Dado que la normativa alemana relativa al impuesto sobre el volumen de negocios continúa limitando la exención del IVA a las AAP cuyos miembros ejerzan una actividad en el ámbito sanitario, la Comisión decidió interponer el presente recurso ante el Tribunal de Justicia.

## **Sobre el recurso**

### *Alegaciones de las partes*

- 23 La Comisión señala que la legislación alemana controvertida, a saber, el artículo 4, punto 14, de la UStG, limita la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 a los servicios prestados por las AAP cuyos miembros ejerzan un número limitado de profesiones, que se circunscriben esencialmente al ámbito sanitario. Según la Comisión, esta limitación es contraria al mencionado artículo 132, apartado 1, letra f).
- 24 En primer lugar, la Comisión estima que la citada legislación no es compatible con el ámbito de aplicación del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, dado que éste no se limita a las prestaciones realizadas por las AAP cuyos miembros ejerzan determinadas categorías profesionales.

- 25 Según la Comisión, la exención prevista en dicha disposición no se limita a las AAP cuyos miembros ejerzan actividades de interés general, sino que se refiere a todas las AAP cuyos miembros ejerzan una actividad exenta del IVA. Esta institución añade que, incluso si dicha exención sólo se refiriese a las AAP cuyos miembros ejerzan actividades de interés general, su ámbito de aplicación no se limitaría sin embargo a las AAP cuyos miembros ejerzan profesiones en el sector sanitario como prevé la legislación alemana en cuestión.
- 26 La Comisión considera que su interpretación del ámbito de aplicación del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 se confirma por el tenor de dicha disposición, por el objetivo que persigue y por el contexto histórico en el que se inscribe, así como por la sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), en la que el Tribunal de Justicia aplicó la exención en cuestión a las prestaciones de servicios realizadas por una agrupación de compañías de seguros.
- 27 Según la Comisión, el mero hecho de que el capítulo en el que figura el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 se denomine «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general» no elimina la claridad del tenor literal de dicha disposición. El título de este capítulo es producto de una negligencia en la redacción, que se debe a que la propuesta inicial de Sexta Directiva preveía una limitación de la exención en cuestión a las AAP de carácter médico o sanitario.
- 28 En segundo lugar, la Comisión estima que la legislación alemana controvertida no puede justificarse por referencia al requisito relativo a la ausencia de distorsiones de la competencia, a que se refiere el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112.
- 29 Según dicha institución, la existencia o ausencia de distorsiones de la competencia sólo puede considerarse en función de las circunstancias de cada caso concreto. Es imposible apreciar la existencia de distorsiones de la competencia de manera general respecto de los servicios prestados por profesiones determinadas y respecto de los servicios ofrecidos por una AAP concreta que estén directamente relacionados con éstas. Por tanto, es contrario a la plena aplicación de la Directiva 2006/112 que el propio legislador proceda a ese examen por categorías, respecto a sectores profesionales enteros, como ha hecho el legislador alemán.
- 30 La República Federal de Alemania alega, en primer lugar, que del tenor y de la posición del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 en esta última, así como del contexto histórico en el que se inscribe dicha disposición y de los objetivos que persigue, se desprende que el ámbito de aplicación personal de la exención controvertida se limita a las agrupaciones de personas que ejerzan determinadas actividades de interés general.
- 31 En primer término, en lo que atañe a ese tenor y a esa posición, la República Federal de Alemania observa que la citada exención figura en el artículo 132 de la Directiva 2006/112, que forma parte del capítulo 2 de esta última, titulado «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general». De ello se deduce que la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de dicha Directiva sólo tiene por objeto las prestaciones de servicios realizadas por AAP cuyos miembros ejerzan actividades de interés general.
- 32 Ese Estado miembro considera, más en concreto, que la exención prevista en la citada disposición sólo se aplica a las AAP cuyos miembros ejerzan las actividades mencionadas en el artículo 132, apartado 1, letras b) a e), de la Directiva 2006/112, que preceden a la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de dicha Directiva y que se refieren al ámbito sanitario. De no ser así, el legislador habría situado dicha exención al final del artículo 132 de la Directiva 2006/112 o en un artículo específico.



- 33 La interpretación según la cual la exención controvertida se refiere a las actividades mencionadas en el artículo 132, apartado 1, letras b) a e), de la Directiva 2006/112 se ve confirmada por el uso que el Tribunal de Justicia ha hecho del término «profesionales» en el marco de su interpretación de dicha exención en la sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713), apartado 37. En la Directiva 2006/112, el término «profesión» se utiliza principalmente en el contexto de las profesiones sanitarias.
- 34 Asimismo, la República Federal de Alemania sostiene que su alegación se confirma por el contexto histórico en el que se inscribe el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112. A este respecto, señala, en particular, que, en la primera versión de la Sexta Directiva, las disposiciones del artículo 28, apartado 3, letra a), en relación con el apartado 3 del anexo E, de dicha Directiva tenían por objetivo asegurar que la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de ésta se aplicase a las prestaciones realizadas por las AAP con carácter médico o sanitario, mientras que los Estados miembros podían continuar gravando hasta el 31 de diciembre de 1989 las prestaciones análogas realizadas por los otros tipos de AAP. La supresión, a partir del 1 de enero de 1990, de esa posibilidad no modificó el ámbito de aplicación de la exención en cuestión, sino que tuvo por objeto eliminar determinadas dificultades meramente prácticas ajenas al sistema del IVA.
- 35 En segundo lugar, la República Federal de Alemania considera que la legislación alemana en cuestión está justificada a la luz del requisito según el cual la exención controvertida sólo se aplica si no es susceptible de provocar distorsiones de la competencia. Alega que, contrariamente a lo que afirma la Comisión, el legislador nacional puede recurrir a una apreciación por categorías profesionales del riesgo de distorsiones de la competencia existente en determinadas categorías profesionales y, así, limitar la exención en cuestión a algunas de esas categorías.
- 36 A este respecto, el citado Estado miembro recuerda que dicho requisito no es ni suficientemente preciso ni incondicional desde el punto de vista de su contenido y que, por ello, deberá ser precisado a nivel nacional. La apreciación del referido requisito no puede confiarse a las autoridades fiscales, dado que sólo podría realizarse sobre la base de análisis complejos relativos a cada ámbito de actividad.
- 37 En este contexto, la República Federal de Alemania señala que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, concretamente de la sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartados 35 y 36, resulta que el legislador nacional puede realizar la apreciación del requisito relativo a la inexistencia de distorsiones de la competencia, que figura en el artículo 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que es análogo al que figura en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112.
- 38 La República Federal de Alemania añade que incumbe a la Comisión, en el marco de un recurso interpuesto sobre la base del artículo 258 TFUE, acreditar la existencia del incumplimiento alegado y aportar al Tribunal de Justicia los datos necesarios para verificar la existencia de tal incumplimiento. Pues bien, esta institución no ha demostrado que una exención de las prestaciones de servicios realizadas por las AAP en favor de sus miembros no provocaría distorsiones de la competencia en ámbitos distintos al de las profesiones a que se refiere la UStG.

### *Apreciación del Tribunal de Justicia*

- 39 Con carácter preliminar, debe destacarse que el recurso de la Comisión sólo se refiere a 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 2006/112 a las agrupaciones cuyos miembros ejerzan un número limitado de profesiones.

40 Por ello, debe examinarse, en primer lugar, el ámbito de aplicación personal del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, y, en segundo lugar, apreciar el requisito relativo a la inexistencia de distorsiones de la competencia previsto en dicha disposición.

*Sobre el ámbito de aplicación del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112*

41 En lo que atañe al ámbito de aplicación del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, la imputación principal de la Comisión se basa en que la exención a que se refiere dicha disposición no se limita a las AAP cuyos miembros ejerzan actividades de interés general, sino que abarca a todas las AAP cuyos miembros ejerzan una actividad exenta de IVA, incluidas, por consiguiente, aquellas cuyos miembros ejerzan una actividad económica en el sector de la banca y de los seguros. Con carácter subsidiario, la Comisión sostiene que, aun suponiendo que dicha disposición sólo se refiera a las AAP cuyos miembros ejerzan actividades de interés general, su ámbito de aplicación no se limitaría sin embargo a las AAP cuyos miembros ejerzan profesiones en el sector sanitario, como establece la legislación alemana en cuestión.

42 A este respecto, procede observar que su tenor literal, que se refiere a la actividad exenta de los miembros de una AAP, no permite excluir que dicha exención pueda aplicarse a todas las AAP cuyos miembros ejerzan una actividad exenta de IVA.

43 Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, para interpretar una disposición de Derecho de la Unión, debe tenerse en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (sentencias de 26 de abril de 2012, *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, apartado 22, y de 4 de abril de 2017, *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, apartado 30 y jurisprudencia citada).

44 Por lo que respecta al contexto en el que se inscribe el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, procede subrayar que esta disposición figura en el capítulo 2, bajo la rúbrica «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», del título IX de dicha Directiva. Esta rúbrica indica que la exención prevista en la referida disposición sólo se refiere a las AAP cuyos miembros ejerzan actividades de interés general.

45 Esta interpretación se ve confirmada también por la estructura del título IX de dicha Directiva, relativo a las «Exenciones». En efecto, el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 no figura en el capítulo 1, bajo la rúbrica «Disposiciones generales», de ese título, sino en su capítulo 2. Además, en el referido título, se distingue entre el capítulo 2, bajo la rúbrica «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», y el capítulo 3, bajo la rúbrica «Exenciones relativas a otras actividades», distinción que indica que las reglas previstas en ese capítulo 2 para determinadas actividades de interés general no se aplican a las otras actividades a que hace referencia el citado capítulo 3.

46 Pues bien, en el artículo 135, apartado 1, letra a), del referido capítulo 3 se establece una exención de las «operaciones de seguro y reaseguro» y, en las letras d) y e) de dicha disposición, una exención de determinadas operaciones del sector de los servicios financieros, como «las operaciones, incluida la negociación, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales» y «las operaciones, incluida la negociación, relativas a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago». Así, de la estructura general de la Directiva 2006/112 resulta que la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 no se aplica a las operaciones efectuadas en el sector de los seguros y reaseguros ni a las realizadas en el sector de los servicios financieros y que, por consiguiente, a los servicios prestados por las AAP cuyos miembros operan en esos sectores no les resulta de aplicación esa exención.

- 47 En lo que atañe al objetivo del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, es preciso recordar la finalidad del conjunto de las disposiciones del artículo 132 de la Directiva 2006/112, que consiste en eximir del IVA algunas actividades de interés general, con el fin de facilitar el acceso a determinadas prestaciones y el suministro de determinados bienes, al evitar los costes adicionales que se derivarían en caso de estar sujetas al IVA (sentencia de 5 de octubre de 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, apartado 30 y jurisprudencia citada).
- 48 Por tanto, la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 se aplica a las prestaciones de servicios efectuadas por una AAP cuando dichas prestaciones contribuyen directamente al ejercicio de actividades de interés general establecidas en dicho artículo 132 (véase, por analogía, la sentencia de 5 de octubre de 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, apartados 31 a 33).
- 49 Asimismo, procede recordar que el ámbito de aplicación de las exenciones previstas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 es de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de octubre de 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, apartado 34 y jurisprudencia citada).
- 50 De ello se deduce que la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 no se aplica a las prestaciones de servicios que no contribuyen directamente al ejercicio de actividades de interés general previstas en dicho artículo 132, sino al ejercicio de otras actividades exentas, en particular, por el artículo 135 de esa Directiva.
- 51 Por consiguiente, ha de interpretarse el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 en el sentido de que la exención prevista en dicha disposición sólo se aplica a las AAP cuyos miembros ejerzan las actividades de interés general a que se refiere ese artículo. Por tanto, procede desestimar la imputación principal de la Comisión según la cual el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 no se limita a las AAP cuyos miembros ejerzan actividades de interés general.
- 52 A este respecto, es preciso señalar que, contrariamente a lo que hace en el presente asunto, el Tribunal de Justicia, en la sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), no resolvió la cuestión de si la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva [correspondiente al artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112] se limitaba a los servicios prestados por una AAP cuyos miembros ejercieran actividades de interés general.
- 53 No obstante, deben desestimarse las alegaciones de la República Federal de Alemania conforme a las cuales la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 se limita a las AAP cuyos miembros ejerzan una actividad profesional en el sector sanitario.
- 54 En primer lugar, el mero hecho de que la exención relativa a las AAP esté prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 no permite concluir que esta exención sólo se aplique a las AAP cuyos miembros ejerzan las actividades mencionadas en el artículo 132, apartado 1, letras b) a e), de dicha Directiva, que figuran antes de las mencionadas en el citado artículo 132, apartado 1, letra f), y que se refieren al sector sanitario.
- 55 En efecto, esta exención se refiere a las «agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta de IVA, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo». Pues bien, además de las operaciones realizadas en el sector sanitario, la Directiva 2006/112 contempla otras operaciones de interés general exentas, como las operaciones relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, la educación, el deporte y la cultura, previstas, respectivamente, en el artículo 132, apartado 1, letras g), i), m) y n), de la Directiva 2006/112.

- 56 En segundo lugar, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la finalidad de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 consiste en 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 (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 37).
- 57 Sin embargo, contrariamente a lo que alega la República Federal de Alemania, el uso por el Tribunal de Justicia del término «profesionales» en el marco de su interpretación de esa exención, no apoya su alegación según la cual dicha exención sólo se aplica a las AAP cuyos miembros operen en el sector sanitario. En efecto, respecto al artículo 132 de la Directiva 2006/112, los términos «profesiones» o «profesión» únicamente se utilizan, respectivamente, en el apartado 1, letra c), y en el apartado 1, letra e), de dicho artículo, y el uso de estos términos no permite, por tanto, concluir que la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de esta Directiva sólo se refiera a las AAP cuyos miembros desarrollan su actividad en el sector sanitario.
- 58 En tercer lugar, no puede deducirse de la génesis del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 que la exención prevista en dicha disposición esté limitada al sector sanitario. Es cierto que, históricamente, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, en relación con su artículo 28, apartado 3, letra a), y su anexo E, preveían la posibilidad de limitar la exención en cuestión a las AAP de carácter médico o sanitario.
- 59 No obstante, el hecho de que la Sexta Directiva sólo previera la posibilidad de derogar la citada exención para las AAP que no fueran de carácter médico o sanitario indica, contrariamente a lo que sostiene la República Federal de Alemania, que el ámbito de aplicación de esa misma exención abarcaba también a las AAP cuyos miembros desarrollan su actividad en otros sectores ajenos al sanitario. En cualquier caso, esta posibilidad de establecer una excepción a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva fue suprimida, a partir del 1 de enero de 1990, por el artículo 1 de la Directiva 89/465. De ello se deduce que, contrariamente a lo que alega la República Federal de Alemania, la citada exención no se limita a las AAP de carácter médico o sanitario.
- 60 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede estimar la imputación formulada con carácter subsidiario por la Comisión, basada en que el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 no se limita a las AAP cuyos miembros ejerzan profesiones que estén incluidas exclusivamente en el sector sanitario, como prevé la legislación alemana en cuestión.

*Sobre el requisito relativo a la inexistencia de distorsiones de la competencia*

- 61 A tenor del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112, la exención prevista en esta disposición sólo se aplica si no es susceptible de provocar distorsiones de la competencia.
- 62 Según la República Federal de Alemania, corresponde al legislador nacional determinar cuáles son los sectores de actividad que pueden disfrutar de la exención controvertida sin provocar distorsiones de la competencia. En el caso de autos, el legislador alemán consideró que esta exención sólo se justificaba para las AAP cuyos miembros desarrollen su actividad en el sector sanitario.
- 63 Por consiguiente, es preciso examinar la cuestión de si un Estado miembro, teniendo en cuenta el requisito relativo a la inexistencia de distorsiones de la competencia, puede limitar a través de la legislación nacional los sectores de actividad en que resulte aplicable la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112.

- 64 Con carácter preliminar, debe observarse que los Estados miembros no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a este requisito (véase, por analogía, por lo que respecta al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, 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).
- 65 Además, a fin de determinar si la aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 a una actividad determinada es susceptible de provocar distorsiones de la competencia, ciertamente el legislador nacional tiene la posibilidad de establecer normas que las autoridades competentes puedan aplicar y controlar sin dificultad (véase, por analogía, la sentencia de 24 de febrero de 2015, *Sopora*, C-512/13, EU:C:2015:108, apartado 33). En efecto, en virtud del artículo 131 de la Directiva 2006/112, los Estados miembros fijan los requisitos a los que se someten las exenciones a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de éstas. No obstante, estos requisitos no pueden afectar a la definición del contenido de las exenciones previstas por dicha Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de marzo de 2013, *Comisión/Francia*, C-197/12, no publicada, EU:C:2013:202 apartado 31, y de 25 de febrero de 2016, *Comisión/Países Bajos*, C-22/15, no publicada, EU:C:2016:118, apartados 28 y 29).
- 66 Pues bien, éste es precisamente el efecto de la legislación alemana controvertida, a través de la cual el legislador nacional ha excluido todos los servicios prestados por las AAP cuyos miembros ejerzan actividades de interés general con excepción de las AAP cuyos miembros desarrollan sus actividades en el sector sanitario.
- 67 Contrariamente a lo que ha alegado la República Federal de Alemania, de la sentencia de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council y otros* (C-288/07, EU:C:2008:505), no resulta que la apreciación del requisito relativo a la inexistencia de distorsiones de la competencia permita limitar de manera general en la legislación nacional la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia interpretó una disposición diferente a la controvertida en el caso de autos, a saber, el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, según el cual los organismos de Derecho público debían ser considerados sujetos pasivos cuando el hecho de no ser considerados sujetos pasivos produjera distorsiones graves de la competencia. En este contexto, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 40 de dicha sentencia, que la consideración de los organismos de Derecho público como sujetos pasivos del IVA, de conformidad con esa disposición, resulta de la realización de una determinada actividad como tal, con independencia de que los referidos organismos tengan que hacer frente o no a algún tipo de competencia en el mercado local en el que desarrollan esa actividad. Sin embargo, de dicha sentencia no se deduce que el requisito relativo a la inexistencia de distorsiones de la competencia previsto en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 permita limitar de manera general el ámbito de aplicación de dicha exención.
- 68 Como ha indicado la República Federal de Alemania, la apreciación del requisito relativo a la inexistencia de distorsiones de la competencia puede evidenciarse compleja. No obstante, no ha precisado de qué manera esta complejidad exige una intervención del legislador nacional que excluya, de una manera general, determinadas actividades de interés general sobre la base de dicho requisito.
- 69 En efecto, como señaló el Abogado General en los puntos 119 y 120 de sus conclusiones, respecto de las AAP cuyos miembros desarrollan sus actividades en el sector sanitario, la normativa alemana impone una apreciación caso por caso del citado requisito por las autoridades fiscales. De ello se deduce que la propia República Federal de Alemania considera que tal apreciación por las autoridades fiscales es posible en el sector sanitario. Sin embargo, no ha demostrado de qué manera la apreciación del requisito de la inexistencia de distorsiones de la competencia sea diferente en sectores distintos del sanitario.

- 70 Asimismo, deben descartarse las alegaciones de la República Federal de Alemania en el sentido de que la Comisión no cumplió las obligaciones que le incumbían en materia de prueba. En efecto, como ha reconocido dicho Estado miembro en la vista ante el Tribunal de Justicia, la cuestión de si es lícito que el legislador nacional limite, a la luz del requisito relativo a la inexistencia de distorsiones de la competencia, los sectores de actividad en los cuales resulta aplicable la exención controvertida constituye una cuestión de Derecho.
- 71 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, debe considerarse fundado el recurso de la Comisión.
- 72 Por consiguiente, procede declarar 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 al establecer que la exención del IVA sólo sea aplicable a las AAP cuyos miembros ejerzan un número limitado de profesiones.

### **Costas**

- 73 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 de la República Federal de Alemania y, al haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

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

- 1) Declarar 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 establecer que la exención del impuesto sobre el valor añadido sólo sea a las agrupaciones autónomas de personas cuyos miembros ejerzan un número limitado de profesiones.**
- 2) Condenar en costas a la República Federal de Alemania.**

Firmas