



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 1 de diciembre de 2022¹

Asunto C-620/21

MOMTRADE RUSE OOD

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria)]

«Petición de decisión prejudicial — Directiva sobre el IVA — Artículo 132, apartado 1, letra g) — Exención de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social — Organismo al que se reconoce su carácter social — Estado miembro de que se trate que reconoce el carácter social del organismo»

I. Introducción

1. El desarrollo demográfico y la globalización no se detienen ni siquiera ante la legislación de la Unión en materia de IVA. Así lo demuestra el presente procedimiento. Una empresa establecida en Bulgaria envía a sus trabajadores por toda la Unión a prestar servicios, entre otros, a personas (físicas) residentes en Alemania y Austria que, por razones de edad o salud, necesitan ayuda en el hogar y también recibir cuidados. En principio, el lugar de la prestación de estos servicios realizados a personas físicas es la sede del proveedor de los servicios, es decir, en este caso, Bulgaria. Por lo tanto, la legislación búlgara es aplicable por lo que se refiere a la correcta tributación por el IVA y, en consecuencia, también a la exención de los servicios que se realizan en Alemania o Austria.

2. La exención aquí controvertida abarca las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, realizadas por «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social». La cuestión crucial es cuál es ese «Estado miembro de que se trate». ¿Lo es aquel en cuyo territorio se prestan los servicios favorecidos (país de destino) porque son sus sistemas sociales lo que suelen pagar por la prestación? ¿O lo es aquel Estado que en realidad tendría derecho a los ingresos fiscales si la prestación no estuviera exenta? En el caso de las prestaciones realizadas a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, como aquí sucede, lo sería el país de origen; en el caso de las prestaciones realizadas a sujetos pasivos (por ejemplo, un hospital en el extranjero), lo sería el país de destino.

¹ Lengua original: alemán.

3. Ambas soluciones implican problemas prácticos. Cuando el Estado miembro de destino toma la decisión de reconocimiento, al Estado miembro de origen le resultará difícil comprobar esa decisión, aunque sus ingresos fiscales puedan verse indirectamente afectados. Si dicho reconocimiento es responsabilidad del Estado miembro del país de origen, entonces ese Estado miembro, con una práctica de reconocimiento muy generosa, podría estar creando un emplazamiento ideal para los servicios transfronterizos de asistencia social. Esto podría dar lugar a distorsiones de la competencia con las empresas establecidas en el país de destino, algo que se supone debería evitar un sistema de IVA armonizado.

4. Pues bien, como solo puede haber una solución, el Tribunal de Justicia debe decidir en este caso si, por lo que se refiere a la exención de las operaciones de determinados organismos que deben ser reconocidos por el «Estado miembro de que se trate», hay que atender siempre al Estado del lugar de la prestación de los servicios a efectos del IVA (en este caso, Bulgaria) o siempre al país de destino (Alemania o Austria).

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. El marco jurídico de la Unión en el presente asunto viene definido por la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»)².

6. El artículo 45 de la Directiva sobre el IVA se refiere al lugar de la prestación realizada a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo y presenta el siguiente tenor:

«El lugar de prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan desde un establecimiento permanente del proveedor que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de servicios será el lugar en el que el proveedor de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

7. El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA regula la exención:

«(1) Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

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;»

² Directiva del Consejo de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1), en la versión aplicable a los años controvertidos (2014 y 2015); a este respecto, modificada por última vez por la Directiva 2013/61/UE del Consejo, de 17 de diciembre de 2013 (DO 2013, L 353, p. 5).

8. El artículo 133, párrafo primero, letra c), de la Directiva sobre el IVA permite a los Estados miembros subordinar la concesión de la citada exención a una condición:

«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:

c) estos organismos deberán aplicar unos precios autorizados por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA;»

9. El artículo 134, letra a), de la Directiva sobre el IVA establece lo siguiente:

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

a) cuando las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;»

B. Derecho búlgaro

10. La Directiva sobre el IVA fue traspuesta por la Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ZDDS»).

11. Con arreglo al artículo 21 de la ZDDS, se considerará que el lugar de la prestación de los servicios a una persona que no sea sujeto pasivo es aquel en el que el prestador tenga establecida la sede de su actividad económica independiente.

12. Según el artículo 40 de la ZDDS, la prestación de servicios sociales en el sentido de la Zakon za sotsialnoto podpomagane (Ley de Asistencia Social; en lo sucesivo, «ZSP») está exenta.

13. A tenor del artículo 16 de la ZSP, las prestaciones sociales se basan en un trabajo social específico destinado a ayudar a las personas, con vistas al ejercicio de las actividades cotidianas o la integración social, y se prestan sobre la base de una evaluación individual de las necesidades, a petición y elección de las personas.

14. En virtud del artículo 18 de la ZSP, los servicios sociales son prestados, entre otros, por personas jurídicas búlgaras, previa inscripción en un registro de la Agentsia za sotsialnoto podpomagane (Agencia de Asistencia Social, Bulgaria).

15. Según la definición legal que figura en el artículo 1, punto 6, de las disposiciones complementarias de la ZSP, se entenderá por «servicios sociales» las actividades que ayuden a las personas y que amplíen sus posibilidades de llevar una vida autónoma; con arreglo al punto 7, «los servicios sociales en la comunidad» se prestan en el entorno familiar o cercano a este.

16. Con arreglo al artículo 40 del Pravilnik za prilagane na ZSP (Reglamento de aplicación de la ZSP; en lo sucesivo, «PPZSP»), las personas que deseen recibir servicios sociales deberán presentar una solicitud por escrito ante la entidad gestora del lugar de su domicilio actual si el

proveedor de servicios sociales es una persona jurídica. Además, deberán adjuntar, como referencia, una copia de su documento de identidad, una copia de su historial médico personal, si existe, y un informe médico, en caso de disponer de él. La entidad gestora evaluará las necesidades de la persona en materia de servicios sociales y las recogerá en un informe normalizado.

17. Conforme al artículo 40d del PPZSP, el proveedor de servicios sociales elaborará, sobre la base de la evaluación de las necesidades, un plan individual en el que se formulen los objetivos y se incluyan las actividades destinadas, en particular, a satisfacer las necesidades cotidianas, sanitarias, educativas, de rehabilitación u otras.

18. Según el artículo 40e del PPZSP, el prestador de servicios sociales llevará un registro de los clientes que contenga datos relativos a la persona y al servicio prestado.

III. Hechos y procedimiento prejudicial

19. Momtrade Ruse OOD (en lo sucesivo, «Momtrade») es una sociedad de responsabilidad limitada que presta principalmente servicios sociales ambulatorios. Desde el 24 de junio de 2014, figura registrada con carácter voluntario como sujeto pasivo, de conformidad con la ZDDS. Además está registrada en la Agencia de Asistencia Social del Ministerio búlgaro de Trabajo y Política Social³ como proveedora de servicios sociales consistentes en la puesta a disposición de cuidadores personales, asistentes sociales y personal doméstico para personas mayores.

20. Momtrade fue sometida a inspección fiscal para el período comprendido entre el 24 de junio de 2014 y el 31 de diciembre de 2015. El objeto de las actuaciones de comprobación fueron los servicios prestados a diversas personas físicas de nacionalidad alemana y austriaca, que al parecer están domiciliadas en Alemania y Austria.

21. En virtud de los contratos celebrados con dichas personas físicas, Momtrade envió a trabajadores para la asistencia y la realización de labores domésticas a los hogares de los clientes. Las diferentes actividades se especificaban en un cuestionario adjunto a los contratos. Este cuestionario fue elaborado por una sociedad intermediaria registrada en Alemania y Austria, que facilitaba clientes a Momtrade, en virtud de un contrato de intermediación.

22. Las citadas actividades incluyen, además de la ayuda doméstica, el cuidado de personas mayores con problemas de salud que no pueden valerse por sí mismas. En cada contrato se indica el nombre del cliente y la denominación del intermediario. No han resultado controvertidos los pagos efectuados por las personas físicas a Momtrade.

23. Las autoridades tributarias alemanas iniciaron un intercambio de información. A raíz de ello, se constató que el lugar de prestación de dichos servicios se halla en Bulgaria. Por lo tanto, dichos servicios no están sujetos al impuesto en Alemania, sino que deben tributar en Bulgaria, de conformidad con la ZDDS búlgara.

24. Con base en los documentos aportados por Momtrade, los servicios de recaudación búlgaros constataron que no existía un acuerdo para la prestación de «servicios sociales» al no haberse especificado las necesidades individuales de los clientes. Consideraron que, dado que el servicio se prestaba de hecho en otro Estado miembro, además de la ZSP, también eran pertinentes los

³ Ministerstvo na truda i sotsialnata politika.

Derechos alemán y austriaco. A efectos de una exención de Momtrade en virtud del artículo 40, punto 1, de la ZDDS, esta debía aportar pruebas que confirmaran, con arreglo al Derecho del otro Estado miembro, el carácter social de los servicios prestados en su territorio.

25. En cualquier caso, mediante liquidación complementaria de 4 de octubre de 2018, se le negó a Momtrade la exención de las prestaciones de servicios, lo que fue recurrido por esta en vía contencioso-administrativa. El órgano jurisdiccional de primera instancia, el Administrativen sad Ruse (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Ruse, Bulgaria), consideró que el artículo 40, punto 1, de la ZDDS se correspondía con el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA. Apreció que para que se aplique la exención fiscal prevista en el artículo 40, punto 1, de la ZDDS, la entidad inspeccionada debe demostrar que el carácter social de la actividad está reconocido tanto por el Derecho búlgaro como por el Derecho del Estado miembro en cuyo territorio se prestan los servicios. Dicho órgano jurisdiccional consideró que no se había acreditado tal carácter social a la luz de la normativa búlgara, ya que esta exige necesariamente una evaluación social de las necesidades de la persona, algo que no se había realizado ni se había documentado.

26. Constató que Momtrade no presentó las solicitudes de prestación de servicios sociales, las evaluaciones sociales, los informes de propuestas, los planes individuales y el registro de clientes exigidos por la legislación búlgara, sino únicamente los contratos y los cuestionarios correspondientes.

27. Apreció, además, que los servicios relacionados con la asistencia de las personas mayores no tenían carácter social en el sentido del artículo 40, punto 1, de la ZDDS, ya que solo se prestaba asistencia en relación con la gestión del hogar. Consideró que los trabajadores no estaban obligados a realizar actividades relacionadas con el estado de salud de las personas. Tampoco tenían una formación que sugiriera que podían prestar cuidados sanitarios.

28. Por lo tanto, el órgano jurisdiccional de primera instancia confirmó en gran medida la deuda tributaria fijada en la liquidación complementaria. Momtrade recurrió la resolución correspondiente. Para la Sala de casación competente, la cuestión que se plantea es cuales son los criterios con arreglo a los que procede apreciar si se trata de actividades sociales.

29. Por este motivo, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria) ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Permite la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA que una sociedad mercantil, registrada como prestador de servicios sociales en un Estado miembro (en este caso, Bulgaria), se ampare en dicha disposición para invocar la exención fiscal de los servicios sociales que presta a personas físicas nacionales de otros Estados miembros en el territorio de esos Estados? ¿Es relevante para la respuesta a esta cuestión el hecho de que los destinatarios de los servicios hayan sido proporcionados al prestador por sociedades mercantiles intermediarias registradas en los Estados miembros en los que se prestan los servicios?

2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿conforme a qué criterios y con arreglo a qué Derecho —el búlgaro o el austriaco y el alemán— debe apreciarse, a la hora de interpretar y aplicar la disposición del Derecho de la Unión antes citada, si la sociedad inspeccionada tiene reconocido «su carácter social» y se considera acreditado que se trata de prestaciones de servicios «directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social»?
 3. Según esta interpretación, ¿basta con que una sociedad mercantil esté registrada como prestadora de servicios sociales, tal y como se definen estos en el Derecho nacional, para considerar que dicha sociedad constituye un organismo «al que el Estado miembro de que se trate recono[ce] su carácter social»?
30. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas la Administración tributaria de la República de Bulgaria y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha decidido no celebrar vista oral, con arreglo al artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

IV. Apreciación jurídica

31. Dado que las respuestas a las cuestiones prejudiciales primera y tercera pueden responderse con relativa claridad a partir de la Directiva sobre el IVA y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las abordaré en primer lugar (véanse las secciones A y B). A continuación, me ocuparé de la segunda cuestión prejudicial, que contiene dos partes que se examinarán por separado. Por una parte, el órgano jurisdiccional solicita que se interprete el concepto de «prestaciones de servicios [...] directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social» y cómo deben acreditarse. A este respecto, se trata de la existencia de una prestación de servicios que en principio está exenta (véase la sección C) y que es realizada por las residencias de tercera edad, por Entidades de Derecho público o por otros organismos reconocidos. Por otra parte, es necesario aclarar cómo debe interpretarse el concepto de «Estado miembro de que se trate», que reconoce el carácter social a esos «otros organismos», para que estén comprendidos en el ámbito de aplicación personal de la exención (véase la sección D).

A. Aplicabilidad directa del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA (primera cuestión prejudicial)

32. La primera cuestión prejudicial tiene por objeto aclarar si Momtrade puede invocar directamente el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia⁴ se desprende que, en todos los casos en que las disposiciones de una Directiva parecen ser, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, pueden ser invocadas contra cualquier disposición nacional no conforme a la Directiva, siempre en la medida en que definan derechos que los particulares puedan alegar frente al Estado.

⁴ Sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 51; de 26 de septiembre de 2000, IGI (C-134/99, EU:C:2000:503), apartado 36, y de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7), apartado 25.

33. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en relación con el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA, que esta disposición [o la disposición predecesora en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, cuyo contenido es idéntico] menciona, de manera suficientemente precisa e incondicional, las actividades a las que se aplica la exención.⁵

34. Sin embargo, el concepto de «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social» concede a los Estados miembros una facultad discrecional para reconocer tal carácter a determinados organismos.⁶ En la medida en que los Estados miembros observen los límites de la facultad discrecional que les otorga el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA, no podrá reconocerse a los particulares, sobre la base de dicha disposición, la condición de organismo de carácter social frente al Estado miembro de que se trate.⁷

35. Ahora bien, cuando un particular solicita que se le reconozca la condición de organismo de carácter social, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales examinar si las autoridades competentes han observado los límites de la facultad discrecional aplicando los principios del Derecho de la Unión, en particular, el principio de igualdad de trato.⁸ A tal efecto, el particular puede en ese caso invocar directamente el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA, a pesar de la facultad discrecional concedida.⁹

36. Por lo que respecta a la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, debe aclararse que carece de pertinencia la cuestión de si el lugar de la prestación de los servicios se determina según el principio del país de destino o el principio del país de origen, así como el hecho de que un intermediario haya intervenido en la prestación de los servicios.

B. Requisitos de un reconocimiento válido (tercera cuestión prejudicial)

37. La tercera cuestión prejudicial se refiere a si el registro de una sociedad mercantil como prestadora de servicios sociales es suficiente para poder hablar de un organismo válidamente reconocido en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA.

38. Corresponde a las autoridades nacionales determinar los organismos a los que debe reconocerse un carácter social a efectos del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA.¹⁰ El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA no precisa los requisitos y modalidades de reconocimiento del carácter social de organismos que no sean entidades de

⁵ Sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 53. En la sentencia de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36), apartado 47, hizo referencia a que estamos ante conceptos autónomos del Derecho de la Unión y que, en consecuencia, se deben definir para toda la Unión Europea.

⁶ Sentencia de 17 de junio de 2010, Comisión/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348), apartado 41, refiriéndose al punto 15 del anexo III.

⁷ Sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 55.

⁸ Sentencia de 8 de octubre de 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 45, y de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 56.

⁹ Sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 32, y de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 61.

¹⁰ Sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 57.

Derecho público. Así pues, en principio, corresponde al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento a tales organismos.¹¹

39. En este sentido, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta, sin embargo, que, para determinar los organismos que no sean de Derecho público a los que debe reconocerse carácter social, las autoridades nacionales deben tomar en consideración varios elementos, de acuerdo con el Derecho de la Unión y bajo el control de los tribunales nacionales.

40. Entre dichos elementos pueden figurar la existencia de normas específicas —ya sean nacionales o regionales, legales o de carácter administrativo, fiscales o de seguridad social—, el carácter de interés general de las actividades del sujeto pasivo de que se trate, el hecho de que otros sujetos pasivos que desarrollan las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar y la posibilidad de que el coste de las prestaciones en cuestión sea asumido, en gran parte, por cajas de seguro de enfermedad o por otros organismos de seguridad social.¹² También se pueden tener en cuenta los objetivos que persigue un organismo considerado globalmente o la continuidad de su compromiso social.¹³

41. De ello se deduce al mismo tiempo que a los Estados miembros no se les permite calificar a entidades privadas con ánimo de lucro (como aquí Momtrade) como organismos de carácter social por el mero hecho de que dichas entidades presten también servicios de carácter social.¹⁴ Por lo tanto, el mero hecho de que una sociedad mercantil esté registrada como prestadora de servicios sociales en una agencia estatal no puede bastar por sí mismo para concluir que ha sido reconocida como organismo de carácter social en el debido ejercicio de dicha facultad discrecional. La situación sería distinta si ese registro fuera acompañado de un examen de fondo de los aspectos mencionados, algo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

C. Apreciación de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social (segunda parte de la segunda cuestión prejudicial)

42. La segunda parte de la segunda cuestión prejudicial se refiere a la apreciación de una prestación de servicios exenta, tanto en lo que respecta a los criterios, como también a la legislación aplicable y a las pruebas necesarias para ello. De la redacción del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA se desprende que la exención prevista en esta disposición solo se aplica a las prestaciones de servicios y a las entregas de bienes «directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social». Por lo tanto, la existencia de una prestación de servicios exenta resulta solamente del Derecho de la Unión.

¹¹ Sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 69; de 8 de octubre de 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 43; de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36), apartados 32 y 34, y de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 26.

¹² Sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 70; de 8 de octubre de 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 44; de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36), apartado 35; de 12 de marzo de 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), apartado 20, y de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 31 y jurisprudencia citada.

¹³ Sentencia de 17 de junio de 2010, Comisión/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348), apartado 45.

¹⁴ Sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 72; de 17 de junio de 2010, Comisión/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348), apartados 42 y 44, y de 28 de julio de 2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605), apartados 61 y 63.

43. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los términos empleados para designar las exenciones que figuran en el artículo 132 de la Directiva sobre el IVA se han de interpretar de modo estricto, 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.¹⁵ Sin embargo, tampoco debe ser interpretada de un modo excesivamente estricto,¹⁶ pues la interpretación de esos términos debe respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA y ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones. Por tanto, en opinión del Tribunal de Justicia, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 132 hayan de interpretarse de tal manera que estas queden privadas de efectos.¹⁷

44. De este modo, el Tribunal de Justicia exige una interpretación teleológica de las normas relativas a la exención que tenga en cuenta los objetivos de la exención y el principio de neutralidad. A la hora de interpretar el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA, también hay que atender al artículo 134, letra a), que exige, en cualquier caso, que las prestaciones de servicios de que se trate sean indispensables para la realización de las operaciones incluidas en la asistencia social y en la seguridad social.¹⁸

45. En este contexto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en principio, están directamente relacionadas con la asistencia social y la seguridad social, en el sentido de dicha disposición, las prestaciones de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas realizadas por un servicio de asistencia ambulatoria a personas dependientes física o económicamente.¹⁹ Asimismo, deben considerarse también como tales los servicios prestados a personas que se encuentran en un estado de dependencia mental y orientados a protegerlas en los actos de la vida civil, cuando dichas personas corren el riesgo de perjudicar sus propios intereses, económicos o de otro tipo.²⁰ Sin embargo, esto no incluye la puesta a disposición de trabajadores, pues esta no constituye, como tal, una prestación de servicios de interés general realizada en el sector social. A este respecto, carece de pertinencia que los trabajadores de que se trate sean cuidadores o que se pongan a disposición de centros de atención reconocidos.²¹

46. El Estado miembro al que la Directiva atribuye la competencia tributaria debe aclarar si la prestación de que se trate está exenta. En la legislación sobre el IVA, tal extremo se determina en función del lugar de la prestación de los servicios. Por lo que respecta a las prestaciones efectuadas a personas que tengan la condición de sujeto pasivo, con arreglo al artículo 44 de la Directiva sobre el IVA, en principio, lo será el lugar en el que el destinatario de la prestación tenga la sede de su

¹⁵ Sentencia de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 57; de 8 de octubre de 2020, *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 28; de 12 de marzo de 2015, «go fair» *Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164), apartado 17; de 15 de noviembre de 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 22, y de 7 de septiembre de 1999, *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390), apartado 12.

¹⁶ Sentencia de 26 de mayo de 2005, *Kingscrest Associates y Montecello* (C-498/03, EU:C:2005:322), apartado 32, donde se rechaza una interpretación «particularmente restrictiva».

¹⁷ Sentencia de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 57; de 8 de octubre de 2020, *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 28; de 12 de marzo de 2015, «go fair» *Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164), apartado 17, y de 15 de noviembre de 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 22.

¹⁸ Sentencia de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 59, y de 8 de octubre de 2020, *Finanzamt D* (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 31; en el mismo sentido, parece que también la sentencia de 9 de febrero de 2006, *Stichting Kinderopvang Enschede* (C-415/04, EU:C:2006:95), apartado 25.

¹⁹ Sentencia de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 62, y de 15 de noviembre de 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 23; véase, en este sentido, sentencia de 10 de septiembre de 2002, *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 44.

²⁰ Sentencia de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277), apartado 63.

²¹ Sentencia de 12 de marzo de 2015, «go fair» *Zeitarbeit* (C-594/13, EU:C:2015:164), apartado 28.

actividad económica (principio del país de destino). En el caso de los servicios prestados a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo, a tenor del artículo 45 de la Directiva sobre el IVA, lo será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica (principio del país de origen). En algunas normas especiales sobre localización de la prestación (como el artículo 54 de la Directiva sobre el IVA), la potestad tributaria se basa en el lugar en el que efectivamente se llevan a cabo las actividades (principio del lugar de actividad).

47. En el presente caso, se trata de servicios prestados a personas que no tienen la condición de sujetos pasivos, por lo que el Estado al que corresponde la potestad tributaria es Bulgaria, de conformidad con el artículo 45 de la Directiva sobre el IVA. En consecuencia, es la Ley del IVA búlgara, si ha transpuesto correctamente la Directiva sobre el IVA, la que determina si se ha prestado un servicio exento. A tal efecto, es irrelevante si la legislación alemana o austriaca relativa al impuesto sobre el volumen de negocios también calificaría la prestación de servicios en cuestión como prestación de asistencia social exenta. No obstante, en un ámbito jurídico armonizado como lo es la legislación del IVA, lo ideal sería que la calificación fuera la misma.

48. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente evaluar si la normativa correspondiente de la ZDDS transpone correctamente la Directiva sobre el IVA. Si no es así, el sujeto pasivo —como se ha explicado anteriormente (puntos 32 y siguientes)— puede invocar directamente la Directiva sobre el IVA. En ambos casos, el sujeto pasivo tiene el deber de cooperar para poder evaluar si las prestaciones de servicios en cuestión son también servicios exentos, lo cual puede incluir una obligación de conservación de pruebas. Ahora bien, la Directiva sobre el IVA no establece de qué pruebas se trata ni cómo deben aportarse.

49. A falta de una disposición de este tipo en el Derecho de la Unión, la configuración de los requisitos de la prueba es competencia de los Estados miembros (principio de autonomía procesal). Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, disponen, a este respecto, de un margen de maniobra²² y pueden establecer ellos mismos las modalidades. No obstante, los detalles no pueden ser menos favorables que los correspondientes a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y no deben estar articulados de tal manera que hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad).²³

50. En el presente caso, no se aprecia ninguna violación del principio de equivalencia. Tampoco se aprecia una violación del principio de efectividad. Es obvio que ciertas pruebas son idóneas, necesarias y, en la mayoría de los casos, adecuadas para controlar si realmente se presta un servicio exento. Más aún si las prestaciones de servicios son realizadas fuera del ámbito de control de las autoridades tributarias búlgaras (en este caso, en Alemania o Austria). En principio, no me parece que se haga con ello prácticamente imposible acogerse a la exención. Sea como fuere, corresponde en último término al órgano jurisdiccional remitente apreciarlo.

²² Véanse, acerca de la falta de una regulación de los intereses en la legislación del IVA: Sentencias de 23 de abril de 2020, *Sole-Mizo y Dalmandi Mezőgazdasági* (C-13/18 y C-126/18, EU:C:2020:292), apartado 37; de 24 de octubre de 2013, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686), apartado 20 — Autonomía; de 28 de julio de 2011, *Comisión/Hungría* (C-274/10, EU:C:2011:530), apartado 39, y de 12 de mayo de 2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298), apartado 29.

²³ Sentencias de 16 de julio de 2020, *UR (Sujeción al IVA de abogados)* (C-424/19, EU:C:2020:581), apartado 25; de 4 de marzo de 2020, *Telecom Italia* (C-34/19, EU:C:2020:148), apartado 58; de 10 de julio de 2014, *Impresa Pizzarotti* (C-213/13, EU:C:2014:2067), apartado 54; de 24 de octubre de 2013, *Rafinăria Steaua Română* (C-431/12, EU:C:2013:686), apartado 20; de 21 de enero de 2010, *Alstom Power Hydro* (C-472/08, EU:C:2010:32), apartado 17, y de 3 de septiembre de 2009, *Fallimento Olimpiclub* (C-2/08, EU:C:2009:506), apartado 24.

D. El «Estado miembro de que se trate» que reconoce los organismos (primera parte de la segunda cuestión prejudicial)

1. Exposición de la problemática

51. En consecuencia, es Bulgaria la que decide si existe o no una prestación de servicios directamente relacionada con la asistencia social. Ahora bien, el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA exige además que esa prestación de servicios sea realizada por un sujeto pasivo específico. Las prestaciones de servicios exentas de este tipo solo pueden ser realizadas «por las residencias de tercera edad, [...] por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

52. Dado que en el presente caso solo cabe considerar la última de las alternativas enunciadas, resulta decisivo si Momtrade es un organismo reconocido de ese tipo. Es posible que Momtrade haya sido reconocida por Bulgaria como un organismo de ese tipo, aunque el simple hecho de que una sociedad mercantil esté registrada como prestadora de servicios sociales en una agencia estatal no es suficiente en sí mismo (véanse los puntos 40 y siguientes de las presentes conclusiones). Parecer ser que, en el lugar de la actividad o en los países de destino, Alemania y Austria, Momtrade no fue reconocida como un organismo de ese tipo. Suponiendo que Bulgaria haya reconocido válidamente a Momtrade como un organismo de carácter social, para responder a la primera parte de la segunda cuestión prejudicial será necesario esclarecer cual es el «Estado miembro de que se trate» que tiene que tomar esta decisión de reconocimiento.

53. La Directiva sobre el IVA solo menciona al «Estado miembro de que se trate». A primera vista, el «Estado miembro de que se trate» es también el Estado miembro del lugar de la prestación a efectos de la legislación del IVA. Al fin y al cabo, es dicho Estado —como afirma, por ejemplo, la Comisión en sus observaciones— quien tiene que establecer la tributación.

54. Pues bien, con efecto solo a partir del 1 de enero de 2010, las normas sobre el lugar de la prestación fueron modificadas para las prestaciones de servicios.²⁴ El objetivo de esta modificación fue tener en cuenta la naturaleza del IVA como impuesto sobre el consumo²⁵ también a los efectos de la potestad tributaria del Estado miembro correspondiente. Por lo tanto, en principio, el Estado en el que se produce el consumo deberá ostentar la potestad tributaria (principio del país de destino). Ahora bien, cuando esto plantea problemas de aplicación, como sucede con los servicios prestados a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (véase el artículo 45 de la Directiva sobre el IVA), se aplica el principio del país de origen. Sin embargo, esta finalidad del principio del país de origen, que es la de evitar una aplicación deficiente, no me parece que pueda ser trasladada sin más a la finalidad del reconocimiento de los otros organismos en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA.

55. La solución más sencilla podría ser atender al país de origen también a estos efectos. El hecho de que el lugar de la prestación a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos suele ser el país de origen, al que también le corresponde la potestad tributaria, vendría en apoyo de tal solución. De ser así, Bulgaria sería en este caso la responsable del reconocimiento. Por otra parte, con esta solución, un Estado miembro que impusiera requisitos especialmente estrictos para el

²⁴ Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO 2008, L 44, p. 11).

²⁵ Véase, por ejemplo, el considerando 3 de la Directiva 2008/8/CE.

reconocimiento (por ejemplo, en términos de calidad) dificultaría a las empresas establecidas en su territorio las prestaciones de servicios transfronterizos directamente relacionadas con la asistencia social. En cambio, en el caso contrario, sería una ventaja de emplazamiento para ese tipo de empresas establecerse en el país que imponga los requisitos de reconocimiento menos exigentes. En ambos casos, el menoscabo a la competencia sería más que previsible en el país de destino —donde se recibe y consume la prestación de servicios—.

56. Pues bien, la legislación del IVA ha sido armonizada precisamente por presentar de por sí una conexión especial con el mercado interior, en el que se busca evitar ese tipo de distorsiones de la competencia. Por ello, la Directiva sobre el IVA se apoya en la competencia legislativa prevista en el artículo 113 TFUE y, a diferencia de otros impuestos (en particular, a diferencia de los impuestos que gravan las rentas), no tiene que cumplir las condiciones especiales del artículo 115 TFUE.

57. En consecuencia, parece cuestionable que la mención del «Estado miembro de que trate» se refiera realmente al Estado del lugar de la prestación según la legislación del IVA, máxime cuando el lugar de la prestación depende de la condición del destinatario de la prestación. Si un mismo servicio se prestara en un mismo Estado miembro (extranjero) a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (por ejemplo, cuidados prestados a una persona física) y a otra persona que sí tiene la condición de sujeto pasivo (por ejemplo, cuidados prestados como subcontratista a una residencia de la tercera edad), serían necesarios dos reconocimientos, ya que el lugar de la prestación se encontraría, en un caso, en el país de destino (extranjero), y en el otro, en el país de origen (territorio nacional).

2. Tenor de la disposición

58. La expresión «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca» solo se utiliza en algunas disposiciones relativas a la exención, mientras que otras disposiciones sobre la exención solo se refieren a «establecimientos [...] reconocidos» [véase, por ejemplo, el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA].

59. Esta comparación del tenor de las disposiciones por sí sola ya permite concluir que es probable que el «Estado miembro de que trate» no se refiera al Estado que ostenta la potestad tributaria. De hecho, la interpretación según la cual el Estado miembro de que se trate siempre significa el Estado miembro que también puede gravar la operación determina que la redacción en su conjunto resulte superflua. En efecto, independientemente de dicho tenor, va a ser siempre el Estado miembro en el que se halla el lugar de la prestación a efectos de la legislación del IVA y que, por tanto, ostenta la potestad tributaria, el que examinará las condiciones del hecho imponible y podrá hacer uso de los correspondientes márgenes de discrecionalidad.

60. Por lo tanto, el propio tenor de la disposición ya indica que el «Estado miembro de que se trate» no se referirá siempre al Estado miembro que puede gravar la operación.

3. Consideración de los antecedentes legislativos

61. En el mismo sentido apuntan también los antecedentes legislativos de esta disposición. En la disposición predecesora de la Directiva sobre el IVA, la exención del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA se regulaba en el artículo 13 de la Sexta Directiva. Sin embargo, según la rúbrica de entonces, ese artículo solo comprendía las «[e]xenciones en el interior del país».

62. Según el tercer considerando, la adopción de la Directiva sobre el IVA se limita a refundir la estructura y la redacción, sin pretender introducir cambios de fondo en la legislación vigente. Las modificaciones sustanciales efectuadas aun así figuran recogidas de forma exhaustiva en las disposiciones relativas a la incorporación al Derecho interno y a la entrada en vigor de la Directiva. En dichas disposiciones, nada se dice acerca del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA.

63. Por lo tanto, teniendo en cuenta la Sexta Directiva, cabe suponer que, con una exención *en el interior del país*, la intención era referirse principalmente a las prestaciones 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», que normalmente están establecidos en el interior del país y que realizan sus prestaciones en el interior del país. En ese caso, el Estado miembro de que se trate, que tiene que proceder al reconocimiento, sería aquel en el que se realizó la prestación, de modo concordante con el principio del país de destino.

4. Interpretación teleológica

64. Conforme a una interpretación teleológica, tampoco puede acudirse a las normas sobre el lugar de la prestación para determinar el «Estado miembro de que se trate», que ha de decidir acerca del reconocimiento. Como ya se ha explicado, las normas sobre localización tienen por objeto atribuir la base imponible de las entregas y los servicios transfronterizos a uno de los Estados miembros en cuestión. Para ello, pueden aplicarse diversos principios que, o bien tienen más en cuenta la naturaleza del IVA como impuesto sobre el consumo (principio del país de destino, principio del lugar de actividad), o bien tienen más en cuenta el principio de administración fiscal efectiva (principio del país de origen).

65. Ahora bien, la finalidad de la exención del IVA prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA y el vínculo con el reconocimiento estatal por parte del «Estado miembro de que se trate» es, en mi opinión, una finalidad diferente. En efecto, el factor relevante no es la naturaleza del IVA como impuesto sobre el consumo ni una administración fiscal efectiva, sino especialmente la financiación de los respectivos sistemas sociales de los Estados miembros.

66. De hecho, el objetivo de esta exención es reducir el coste de estos servicios y de hacerlos más accesibles a los particulares que puedan beneficiarse de [los mismos].²⁶ Dado que la mayor parte de estos costes corren a cargo de los sistemas sociales de los Estados miembros, la exención servirá también para financiar dichos sistemas sociales de los Estados miembros.

²⁶ Sentencia de 8 de octubre de 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 29; de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36), apartado 41, y de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322), apartado 30.

67. Por este motivo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado en varias ocasiones que, al exigir a los efectos del reconocimiento de otros organismos que los gastos relativos a los cuidados ambulatorios de que se trataba hayan sido sufragados en todo o en su mayor parte por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social, el Estado miembro no se excede en el ejercicio de la facultad de apreciación que se le ha atribuido.²⁷

68. Ahora bien, si, por un lado, el reconocimiento de los otros organismos queda a discreción del Estado miembro y, por otro, la exención tiene por objeto reducir los costes de la asistencia sanitaria, que corren principalmente a cargo de los respectivos sistemas sociales, no puede ser decisivo el lugar de la prestación a la luz de la legislación del IVA. En efecto, en el caso de la prestación de servicios transfronterizos, parece difícil imaginar que deba quedar a discreción del país de origen (en este caso, Bulgaria) si los sistemas sociales de los países de destino (en este caso, los sistemas alemán o austriaco) deben soportar o no la carga del IVA.

69. Esto también explicaría por qué el legislador de la Unión atiende expresamente al reconocimiento por parte del Estado miembro de que se trate. Desde un punto de vista teleológico, el Estado miembro de que se trate es aquel cuyos sistemas sociales se ven afectados por la prestación de servicios y que, por ello, deberá poder decidir acerca del reconocimiento del proveedor como organismo de carácter social.

70. Por último, esta interpretación se ve respaldada también por la redacción del artículo 133, párrafo primero, letra c), de la Directiva sobre el IVA. Según dicha disposición, los Estados miembros podrán subordinar la concesión de la exención a entidades que no sean de Derecho público a que estos organismos apliquen unos precios autorizados por las autoridades públicas. Esto solo puede referirse a las autoridades del país de destino. Si la autorización de los precios *in situ* depende de las autoridades competentes del país de destino, el «Estado miembro de que se trate», que decide acerca del reconocimiento, habrá de ser forzosamente el Estado miembro del país de destino.

5. Consideración del principio de neutralidad

71. Por otra parte, la interpretación según la cual el Estado miembro responsable del reconocimiento mencionado en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA es el Estado miembro cuyos sistemas sociales pagarán por regla general los servicios y no el Estado miembro en el que se localiza el lugar de la prestación de los servicios con arreglo a la Directiva sobre el IVA es conforme con el principio de neutralidad.

72. El principio de neutralidad se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA.²⁸ En principio, las empresas que compiten entre sí deben recibir el mismo trato en materia de IVA.

²⁷ Sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 37; en este sentido, también las sentencias de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36), apartado 39, y de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322), apartado 53. En un sentido similar, en el contexto de la asistencia sanitaria exenta: Sentencia de 7 de abril de 2022, I (Exención del IVA de servicios hospitalarios) (C-228/20, EU:C:2022:275), apartado 61, y de 5 de marzo de 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168), apartados 30 y 31.

²⁸ Véanse las sentencias de 16 de octubre de 2008, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), apartado 30; de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390), apartado 20, y de 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276), apartado 22.

73. Por regla general, la competencia entre las residencias de la tercera edad, las entidades de Derecho público y los otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca se materializa allí donde se prestan y se pagan los servicios en cuestión. En ese sentido, Momtrade compite principalmente con organismos que realizan servicios comparables en Alemania o Austria. Esta competencia podría verse sustancialmente distorsionada si los Estados miembros pudieran influir en los costes de la actividad en el país de destino a través de su propia práctica de reconocimiento en el país de origen.

74. Tal distorsión de la competencia se produciría en todas las situaciones imaginables en las que la práctica relativa al reconocimiento fuera diferente de un Estado miembro a otro. Casi podría afirmarse que la discrecionalidad concedida a los Estados miembros a este respecto (véanse los puntos 38 y siguientes de las presentes conclusiones) excluye una práctica uniforme. El Estado miembro que impusiera los requisitos de reconocimiento más estrictos perjudicaría a las empresas que tuvieran la sede de su actividad económica en su territorio en lo que respecta a las prestaciones de servicios del artículo 45 de la Directiva sobre el IVA. El Estado miembro que impusiera los requisitos de reconocimiento menos estrictos favorecería a las empresas que tuvieran la sede de su actividad económica en su territorio en lo que respecta a las prestaciones de servicios del artículo 45 de la Directiva sobre el IVA.

75. En consecuencia, Bulgaria expide una decisión de reconocimiento, como ha expuesto la Administración tributaria búlgara, que solo es válida para los servicios prestados en el territorio de Bulgaria. Por lo tanto, en el presente caso, Alemania y Austria tendrían que decidir si Momtrade debe ser reconocida como un organismo de carácter social.

76. Momtrade tendría que presentar la correspondiente resolución a las autoridades tributarias búlgaras. Atendiendo al principio de confianza mutua,²⁹ tendría que ser reconocida en Bulgaria. En ese caso, las autoridades tributarias búlgaras ya solo comprobarían si existe también una prestación de servicios exenta, directamente relacionada con la asistencia social y con la Seguridad Social en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA. Si no es así, la prestación de servicios será una operación gravada; en caso contrario, la prestación de servicios estará exenta. Cualquier controversia sobre si la decisión de reconocimiento resulta o no de un ejercicio indebido de la facultad discrecional tendría que resolverse en el Estado cuyos sistemas sociales normalmente tendrían que asumir los costes, es decir, en el país de destino.

77. Sin embargo, esta interpretación conduce a que la cuantía de los ingresos por IVA en Bulgaria se vea indirectamente influenciada por la decisión de reconocimiento de otro Estado miembro (en este caso, Alemania y Austria). Pues bien, en mi opinión, tal circunstancia viene justificada por la finalidad especial del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA (reducción de los costes de los respectivos sistemas sociales — véanse al respecto los puntos 65 y siguientes de las presentes conclusiones) y por el principio de neutralidad competitiva.

²⁹ Véase acerca de este principio en el contexto de la cooperación en materia de Justicia penal: Sentencia de 12 de mayo de 2021, República Federal de Alemania (Red Notice, Interpol) (C-505/19, EU:C:2021:376), apartado 80 y jurisprudencia citada. Véase también la sentencia de 28 de septiembre de 2006, van Straaten (C-150/05, EU:C:2006:614), apartado 43.

V. Conclusión

78. Por lo tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria):

- «1. Un particular puede invocar directamente el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA frente al Estado miembro que aplica el impuesto, no obstante la facultad discrecional concedida a los Estados miembros en este ámbito, con independencia de que el lugar de la prestación de los servicios se determine según el principio del país de destino o el principio del país de origen, y haya intervenido o no un intermediario en la prestación de los servicios.
2. El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que el Estado miembro de que se trate, que toma la decisión de reconocer a los otros organismos, es aquel en el que se realizan efectivamente las prestaciones de servicios y cuyos sistemas sociales pagan normalmente dichos servicios. En el caso de los servicios transfronterizos, también puede tratarse de un Estado miembro al que la Directiva, con arreglo a las normas sobre el lugar de realización de la prestación, no atribuye la correspondiente competencia tributaria.

Por otra parte, la cuestión de si la prestación de que se trate es una prestación de servicios directamente relacionada con la asistencia social y con la Seguridad Social y de si hay pruebas que lo demuestren suficientemente es algo que debe ser apreciado por el Estado miembro al que la Directiva, con arreglo al lugar de la realización de la prestación, atribuya la correspondiente competencia tributaria, exclusivamente según su propia legislación [siempre que esta haya transpuesto correctamente el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA].

3. El mero hecho de que una sociedad mercantil esté registrada como prestadora de servicios sociales en una agencia estatal no basta por sí mismo para concluir que ha sido reconocida como organismo de carácter social en el debido ejercicio de la facultad discrecional.»