

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 28 de julio de 2016 (*)

«IVA — Directiva 2006/112/CE — Validez e interpretación de la Directiva — Servicios prestados por los abogados — Sujeción al IVA — Derecho a la tutela judicial efectiva — Igualdad de armas — Asistencia jurídica gratuita»

En el asunto C-543/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional, Bélgica), mediante resolución de 13 de noviembre de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de noviembre de 2014, en los procedimientos entre

Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros,

Jimmy Tessens y otros,

Orde van Vlaamse Balies,

Ordre des avocats du barreau d’Arlon y otros

y

Conseil des ministres,

con intervención de:

Association Syndicale des Magistrats ASBL,

Conseil des barreaux européens,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

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

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. V. Tourrès, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de diciembre de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros, por los Sres. V. Letellier, R. Leloup, E. Huisman y J. Buelens y la Sra. C. T’Sjoen, avocats;
- en nombre de Jimmy Tessens y otros, por los Sres. J. Toury y M. Denys, avocats;

- en nombre de la Orde van Vlaamse Balies, por los Sres. D. Lindemans y E. Traversa, avocats;
- en nombre del Ordre des avocats du barreau d’Arlon y otros, por el Sr. D. Lagasse, avocat;
- en nombre de la Association Syndicale des Magistrats ASBL, por el Sr. V. Letellier, avocat;
- en nombre del Conseil des barreaux européens, por los Sres. M. Maus y M. Delanote, avocats;
- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. J. C. Halleux, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno griego, por el Sr. K. Georgiadis y la Sra. A. Dimitrakopoulou, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. D. Colas y J. S. Pilczer, en calidad de agentes;
- en nombre del Consejo de la Unión Europea, por las Sras. E. Chatziioakeimidou y E. Moro y el Sr. M. Moore, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. H. Krämer y J. F. Brakeland y la Sra. M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de marzo de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación y la validez 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).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de los litigios entre el Ordre des barreaux francophones et germanophone, el Sr. Jimmy Tessens, la Orde van Vlaamse Balies, el Ordre des avocats du barreau d’Arlon y otras personas físicas y jurídicas y el Conseil des ministres (Consejo de Ministros, Bélgica), relativos a sendos recursos de anulación del artículo 60 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses (Ley de 30 de julio de 2013 por la que se establecen diversas disposiciones) (*Moniteur belge* de 1 de agosto de 2013, p. 48270; en lo sucesivo, «Ley de 30 de julio de 2013»), que suprimió la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de que gozaban los servicios prestados por los abogados en el ejercicio de su actividad habitual.

Marco jurídico

Derecho internacional

CEDH

3 El artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950 (en lo sucesivo, «CEDH»), dispone lo siguiente:

«1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella. [...]

[...]

3. Todo acusado tiene, como mínimo, los siguientes derechos:

[...]

c) a defenderse por sí mismo o a ser asistido por un defensor de su elección y, si carece de medios para pagarlo, a poder ser asistido gratuitamente por un abogado de oficio, cuando los intereses de la justicia así lo exijan;

[...]»

4 El artículo 14 del CEDH establece:

«El goce de los derechos y libertades reconocidos en el presente Convenio ha de ser asegurado sin distinción alguna, especialmente por razones de sexo, raza, color, lengua, religión, opiniones políticas u otras, origen nacional o social, pertenencia a una minoría nacional, fortuna, nacimiento o cualquier otra situación.»

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

5 El artículo 14, apartados 1 y 3, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 16 de diciembre de 1966 y que entró en vigor el 23 de marzo de 1976 (en lo sucesivo, «PIDCP»), está redactado en los siguientes términos:

«1. Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil. [...]

[...]

3. Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

[...]

b) a disponer del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa y a comunicarse con un defensor de su elección;

[...]

d) a hallarse presente en el proceso y a defenderse personalmente o ser asistida por un

defensor de su elección; a ser informada, si no tuviera defensor, del derecho que le asiste a tenerlo y, siempre que el interés de la justicia lo exija, a que se le nombre defensor de oficio, gratuitamente, si careciere de medios suficientes para pagarlo;

[...]»

6 A tenor del artículo 26 del PIDCP:

«Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección ante la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.»

Convenio de Aarhus

7 El artículo 9 del Convenio sobre el acceso a la información, la participación del público en la toma de decisiones y el acceso a la justicia en materia de medio ambiente, firmado en Aarhus el 25 de junio de 1998 y aprobado en nombre de la Comunidad Europea por la Decisión 2005/370/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005 (DO 2005, L 124, p. 1) (en lo sucesivo, «Convenio de Aarhus»), establece:

«1. Cada Parte velará, en el marco de su legislación nacional, por que toda persona que estime que su solicitud de información en aplicación del artículo 4 no ha sido atendida, ha sido rechazada ilícitamente, en todo o en parte, no ha obtenido una respuesta suficiente, o que, por lo demás, la misma no ha recibido el tratamiento previsto en las disposiciones de dicho artículo, tenga la posibilidad de presentar un recurso ante un órgano judicial o ante otro órgano independiente e imparcial establecido por la ley.

[...]

2. Cada Parte velará, en el marco de su legislación nacional, por que los miembros del público interesado:

a) que tengan un interés suficiente o, en su caso,

b) que invoquen la lesión de un derecho, cuando el Código de procedimiento administrativo de una Parte imponga tal condición, [puedan] interponer recurso ante un órgano judicial u otro órgano independiente e imparcial establecido por la ley para impugnar la legalidad, en cuanto al fondo y en cuanto al procedimiento, de cualquier decisión, o cualquier acción u omisión que entre en el ámbito de las disposiciones del artículo 6 y, si el derecho interno lo prevé y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 más abajo, de otras disposiciones pertinentes del presente Convenio.

Lo que constituye interés suficiente y lesión de un derecho se determinará con arreglo a las disposiciones del derecho interno y conforme al objetivo de conceder al público interesado un amplio acceso a la justicia en el marco del presente Convenio. A tal efecto, el interés de toda organización no gubernamental que cumpla las condiciones previstas en el apartado 5 del artículo 2 se considerará suficiente en el sentido de la letra a). Se considerará igualmente que esas organizaciones tienen derechos que podrían ser lesionados en el sentido de la letra b) anterior.

[...]

3. Además, sin perjuicio de los procedimientos de recurso a que se refieren los apartados 1 y 2 precedentes, cada Parte velará por que los miembros del público que reúnan los eventuales

criterios previstos por su derecho interno puedan entablar procedimientos administrativos o judiciales para impugnar las acciones u omisiones de particulares o de autoridades públicas que vulneren las disposiciones del derecho medioambiental nacional.

4. Además, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, los procedimientos a que se refieren los apartados 1, 2 y 3 precedentes deberán ofrecer recursos suficientes y efectivos, en particular una orden de reparación, si procede, y deberán ser objetivos, equitativos y rápidos sin que su costo sea prohibitivo. Las decisiones adoptadas en virtud del presente artículo se pronunciarán o consignarán por escrito. Las decisiones de los tribunales y, en lo posible, las de otros órganos deberán ser accesibles al público.

5. Para que las disposiciones del presente artículo sean aún más eficaces, cada Parte velará por que se informe [a]l público de la posibilidad que se le concede de iniciar procedimientos de recurso administrativo o judicial, y contemplará el establecimiento de mecanismos de asistencia apropiados encaminados a eliminar o reducir los obstáculos financieros o de otro tipo que obstaculicen el acceso a la justicia.»

Derecho de la Unión

8 El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112 dispone lo siguiente:

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

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

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

9 A tenor del artículo 2, apartado 1, de esta Directiva:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

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

[...]»

10 Según el artículo 96 de dicha Directiva, los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.

11 El artículo 98, apartados 1 y 2, de esta misma Directiva establece:

«1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.

2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.

[...]»

12 El anexo III de la Directiva 2006/112, titulado «Lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere el artículo 98», menciona, en el punto 15, la «entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y [la] seguridad social, en tanto en cuanto dichas operaciones no estén exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 132, 135 y 136».

13 El artículo 132 de la Directiva, que figura en el capítulo 2 «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general» del título IX, dispone lo siguiente en su apartado 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;

[...]»

14 A tenor del artículo 168, letra a), de dicha Directiva:

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

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

15 Con arreglo al artículo 371 de esta misma Directiva, «los Estados miembros que, el 1 de enero de 1978, dejaban exentas las operaciones cuya lista figura en la parte B del anexo X, podrán seguir dejándolas exentas, en las condiciones existentes en cada Estado miembro de que se trate en esa misma fecha». Entre las operaciones objeto de esa lista se cuenta, en particular, la prestación de servicios por parte de los abogados.

Derecho belga

16 El artículo 44, apartado 1, de la loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (Ley de 3 de julio de 1969 por la que se establece el Código del Impuesto sobre el Valor Añadido) (*Moniteur belge* de 17 de julio de 1969, p. 7046), en su versión anterior a la entrada en vigor de la Ley de 30 de julio de 2013, disponía lo siguiente:

«Estarán exentos del impuesto los servicios prestados por las siguientes personas en el ejercicio de su actividad habitual:

1.º los abogados;

[...]»

17 A tenor del artículo 60 de la Ley de 30 de julio de 2013, que entró en vigor el 1 de enero de 2014:

«Queda derogado el punto 1.º del artículo 44, [apartado 1], del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido, sustituido por la Ley de 28 de diciembre de 1992 y modificado por la Ley de 28 de diciembre de 2011.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

18 En el litigio principal, la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional, Bélgica) conoce de una serie de recursos que tienen por objeto la anulación del artículo 60 de la Ley de 30 de julio de 2013. Esta disposición suprimió, con efectos a partir del 1 de enero de 2014, la exención del IVA de que gozaban los servicios prestados por los abogados, que el Reino de Bélgica había mantenido sobre la base de la disposición transitoria del artículo 371 de la Directiva 2006/112.

19 El tipo impositivo del IVA aplicado en Bélgica a los servicios prestados por los abogados es del 21 %.

20 El tribunal remitente se plantea si la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados y el incremento del coste de esos servicios que implica dicha sujeción son compatibles con el derecho a la tutela judicial efectiva y, en particular, con el derecho a contar con asistencia letrada. Además, se pregunta si la normativa controvertida en el litigio principal es conforme con el principio de igualdad de armas, puesto que ese incremento del coste sólo afecta a los justiciables que no tienen la condición de sujetos pasivos y no gozan del derecho a la asistencia jurídica gratuita, mientras que los justiciables que son sujetos pasivos tienen la posibilidad de deducir el IVA soportado por esos servicios.

21 En estas circunstancias, la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1. a) Al someter al IVA las prestaciones de servicios realizadas por los abogados, sin tener en cuenta, desde el punto de vista del derecho a la asistencia de un abogado y del principio de igualdad de armas, si el justiciable que no disfruta de asistencia jurídica gratuita es o no sujeto pasivo del IVA, ¿es compatible la Directiva 2006/112 con el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, puesto en relación con el artículo 14 del PIDCP y con el artículo 6 del CEDH, en la medida en que ese artículo reconoce que toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativamente y a hacerse aconsejar, defender y representar y que quienes no dispongan de recursos suficientes tienen derecho a recibir asistencia jurídica gratuita siempre y cuando dicha asistencia sea necesaria para garantizar la efectividad del acceso a la justicia?

b) Por estas mismas razones, ¿es compatible la Directiva 2006/112 con el artículo 9, apartados 4 y 5, del Convenio de Aarhus, en la medida en que estas disposiciones recogen el derecho de acceso a la justicia sin que el coste de los procedimientos pueda ser prohibitivo, mediante el “establecimiento de mecanismos de asistencia apropiados encaminados a eliminar o reducir los obstáculos financieros o de otro tipo que obstaculicen el acceso a la justicia”?

c) ¿Pueden incluirse los servicios que prestan los abogados en el marco de un régimen

nacional de asistencia jurídica gratuita entre los servicios a los que se refiere el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, que están directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social, o pueden quedar exentos en virtud de otra disposición de la Directiva? En caso de respuesta negativa a esta cuestión, ¿es compatible la Directiva 2006/112, interpretada en el sentido de que no permite eximir del IVA las prestaciones de servicios efectuadas por los abogados en favor de los justiciables que disfrutan de asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, con el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, puesto en relación con el artículo 14 del PIDCP y con el artículo 6 del CEDH?

2. En caso de respuesta negativa a la [primera cuestión prejudicial, letras a) a c)], ¿es compatible el artículo 98 de la Directiva 2006/112, en la medida en que no contempla la posibilidad de aplicar un tipo reducido de IVA a las prestaciones de servicios efectuadas por los abogados, eventualmente en función de que el justiciable que no recibe asistencia jurídica gratuita sea o no sujeto pasivo del IVA, con el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, puesto en relación con el artículo 14 del PIDCP y con el artículo 6 del CEDH, en la medida en que ese artículo reconoce que toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativamente y a hacerse aconsejar, defender y representar y que quienes no dispongan de recursos suficientes tienen derecho a recibir asistencia jurídica gratuita siempre y cuando dicha asistencia sea necesaria para garantizar la efectividad del acceso a la justicia?

3. En caso de respuesta negativa a la [primera cuestión prejudicial, letras a) a c)], ¿es compatible con el principio de igualdad y de no discriminación consagrado en los artículos 20 y 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea y en el artículo 9 TUE, puesto en relación con el artículo 47 de dicha Carta, el artículo 132 de la Directiva 2006/112, en la medida en que no exime del IVA, entre las actividades de interés general, las prestaciones de los abogados, a pesar de que exime otras prestaciones de servicios en cuanto actividades de interés general, como por ejemplo las prestaciones realizadas por los servicios públicos postales, diversos servicios médicos o incluso prestaciones relacionadas con la enseñanza, el deporte o la cultura, y a pesar de que esta diferencia de trato entre las prestaciones de los abogados y las prestaciones exentas por el artículo 132 de la Directiva suscita dudas suficientes, ya que las prestaciones de los abogados contribuyen al respeto de determinados derechos fundamentales?

4. a) En caso de respuesta negativa a la [primera cuestión prejudicial, letras a) a c)], y [a la tercera cuestión prejudicial], ¿puede interpretarse el artículo 371 de la Directiva 2006/112, de conformidad con el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en el sentido de que autoriza a un Estado miembro de la Unión a mantener parcialmente la exención de las prestaciones de servicios de abogados cuando dichas prestaciones se realicen en favor de justiciables que no sean sujetos pasivos del IVA?

b) ¿Puede interpretarse igualmente el artículo 371 de la Directiva 2006/112, de conformidad con el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en el sentido de que autoriza a un Estado miembro de la Unión a mantener parcialmente la exención de las prestaciones de servicios de abogados cuando dichas prestaciones se realicen en favor de justiciables que reciban asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial, letra a)

22 Mediante la primera cuestión prejudicial, letra a), el tribunal remitente pide en esencia al Tribunal de Justicia que examine la validez de los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c),

de la Directiva 2006/112 a la luz del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio de igualdad de armas garantizados en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), en tanto en cuanto esas disposiciones someten al IVA los servicios prestados por los abogados a los justiciables que no tienen derecho a asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita.

23 Habida cuenta de que el tribunal remitente hace referencia no sólo al artículo 47 de la Carta, sino también al artículo 14 del PIDCP y al artículo 6 del CEDH, debe recordarse que, si bien los derechos fundamentales reconocidos por el CEDH forman parte del Derecho de la Unión como principios generales conforme al artículo 6 TUE, apartado 3 y el artículo 52, apartado 3, de la Carta exige dar a los derechos contenidos en ella que correspondan a derechos garantizados por el CEDH el mismo sentido y alcance que les confiere dicho Convenio, éste no constituye, dado que la Unión no se ha adherido a él, un instrumento jurídico integrado formalmente en el ordenamiento jurídico de la Unión (sentencias de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 44; de 3 de septiembre de 2015, Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Comisión, C-398/13 P, EU:C:2015:535, apartado 45, y de 15 de febrero de 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, apartado 45). Esta observación es válida igualmente para el PIDCP. Por lo tanto, el examen de la validez de la Directiva 2006/112 debe basarse únicamente en los derechos fundamentales garantizados por la Carta (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de febrero de 2016, N., C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, apartado 46 y jurisprudencia citada).

24 En cuanto al alcance del examen que requiere la cuestión planteada, procede indicar que se limita al coste específico que genera la sujeción al IVA, al tipo del 21 %, de los servicios prestados por los abogados y no tiene por objeto el conjunto de los gastos procesales.

25 Además, las dudas expresadas por el tribunal remitente únicamente atañen a la situación de los justiciables que no disfrutaban de asistencia jurídica gratuita en virtud de las disposiciones pertinentes del Derecho nacional, puesto que, según las indicaciones facilitadas por dicho tribunal, los justiciables que gozan de dicha asistencia no se verán afectados por el eventual incremento de los honorarios de los abogados que pueda derivarse de la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados, dado que la prestación de esos servicios es asumida por el Estado belga.

26 En cambio, los otros justiciables deben soportar en principio, en virtud de las normas del Derecho nacional, los honorarios de los abogados con el IVA incluido, lo que suscita, según el tribunal remitente, interrogantes sobre la compatibilidad de tal gravamen tributario con el derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 47 de la Carta. Además, dicho tribunal alberga dudas en cuanto a la compatibilidad de ese impuesto con el principio de igualdad de armas, ya que sólo los justiciables que tengan la condición de sujeto pasivo podrán deducir el IVA satisfecho por los servicios que les presten los abogados, en virtud del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, y que la sujeción al IVA de la prestación de esos servicios afecta, por lo tanto, de forma diferente a los justiciables en función de que éstos sean o no sujetos pasivos.

Sobre el derecho a la tutela judicial efectiva

27 El artículo 47 de la Carta consagra el derecho a la tutela judicial efectiva, que incluye, según el segundo párrafo de ese artículo, en particular, la posibilidad de que toda persona se haga aconsejar, defender y representar. El tercer párrafo de dicho artículo garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva mediante la prestación de asistencia jurídica gratuita a quienes no dispongan de recursos suficientes.

28 A este respecto, procede señalar que de los autos que obran en poder del Tribunal de

Justicia se desprende que quienes no tienen derecho a la asistencia jurídica gratuita, únicos justiciables objeto de la primera cuestión prejudicial, letra a), disponen supuestamente, en virtud de las disposiciones pertinentes del Derecho nacional, de recursos suficientes para acceder a la justicia mediante representación letrada. Pues bien, en relación con esos justiciables, el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 47 de la Carta no garantiza, en principio, el derecho a que los servicios prestados por los abogados estén exentos del IVA.

29 La primera cuestión prejudicial, letra a), que tiene por objeto la validez de los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 a la luz del artículo 47 de la Carta, ha de apreciarse en función de las características propias de esas disposiciones y no puede depender de las circunstancias particulares de cada caso.

30 Además, aun cuando el acceso a la justicia y la efectividad de la protección judicial dependen de una multitud de factores de toda índole, los gastos procesales, entre los que figura el IVA que grava los servicios prestados por los abogados, también pueden incidir en la decisión del justiciable de defender sus derechos judicialmente mediante representación letrada.

31 Sin embargo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, elaborada en varios ámbitos distintos del Derecho del IVA, se desprende que la tributación de tales gastos sólo puede cuestionarse a la luz del derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 47 de la Carta si dichos gastos constituyen un obstáculo insuperable (véanse, por analogía, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, DEB, C-279/09, EU:C:2010:811, apartado 61, y el auto de 13 de junio de 2012, GREP, C-156/12, no publicado, EU:C:2012:342, apartado 46) o si prácticamente imposibilitan o dificultan excesivamente el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (véase, por analogía, la sentencia de 6 de octubre de 2015, Orizzonte Salute, C-61/14, EU:C:2015:655, apartados 48, 49 y 58).

32 Obviamente, los demandantes en el litigio principal han recalcado que la sujeción al IVA, al tipo del 21 %, de los servicios prestados por los abogados trae consigo un cuantioso incremento de los gastos procesales para quienes carecen de asistencia jurídica gratuita, únicos justiciables objeto de la primera cuestión prejudicial, letra a).

33 Sin embargo, como señaló en particular el Gobierno belga en sus observaciones escritas, la sujeción de esos servicios al IVA, al tipo del 21 %, no provoca un incremento en la misma proporción de las cargas para los abogados, puesto que éstos, en su condición de sujetos pasivos, pueden deducir el IVA que grava las adquisiciones de bienes y servicios realizadas en el marco de los servicios que prestan, con arreglo al artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112. Pues bien, como el ejercicio del derecho a deducción puede reducir sus gastos, resulta incierto en qué medida los abogados se ven obligados a repercutir económicamente en sus honorarios la carga que supone el IVA.

34 Y la magnitud de un eventual aumento de esos honorarios es tanto más incierta cuanto que en Bélgica rige un sistema de libre negociación de los honorarios. En un sistema de esa índole, basado en la competencia entre abogados, puede que éstos hayan de tener en cuenta la situación económica de sus clientes. Además, como indicó la Abogado General en el punto 85 de sus conclusiones, según la normativa nacional pertinente, los honorarios de los abogados no pueden sobrepasar los límites de la justa moderación.

35 Por lo tanto, no puede establecerse ninguna correlación estricta o automática entre la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados y un aumento del precio de esos servicios.

36 En cualquier caso, como el importe del IVA controvertido en el litigio principal dista mucho

de constituir la parte más importante de los gastos procesales, no puede considerarse que la sujeción a dicho impuesto de los servicios prestados por los abogados constituya por sí sola un obstáculo insuperable para acceder a la justicia o que prácticamente imposibilite o dificulte excesivamente el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. En estas circunstancias, el hecho de que la sujeción al impuesto pueda acarrear eventualmente un incremento de los referidos gastos no invalida tal sujeción a la luz del derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 47 de la Carta.

37 En el supuesto de que las circunstancias particulares de un asunto hiciesen que la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados constituyese por sí sola un obstáculo insuperable para acceder a la justicia o prácticamente imposibilitase o dificultase excesivamente el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, sería necesario tenerlo en cuenta para adaptar adecuadamente el derecho a la asistencia jurídica gratuita, con arreglo al artículo 47, párrafo tercero, de la Carta.

38 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede señalar que la protección otorgada por el derecho a la tutela judicial efectiva no se extiende a la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados.

Sobre el principio de igualdad de armas

39 Los demandantes en el litigio principal también cuestionan la validez de los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 a la luz del principio de igualdad de armas, ya que, a su entender, la sujeción al IVA, al tipo del 21 %, de los servicios prestados por los abogados deja en desventaja a los justiciables que no sean sujetos pasivos en relación con aquellos que tengan tal condición. A juicio de los demandantes, esa desventaja proviene del hecho de que los segundos, a diferencia de los primeros, disponen de derecho a deducción y no soportan la carga económica que resulta de la aplicación del IVA.

40 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de igualdad de armas, que es un corolario del concepto mismo de proceso justo y que tiene como finalidad asegurar el equilibrio entre las partes del proceso, implica la obligación de ofrecer a cada parte una oportunidad razonable de presentar su causa, incluidas sus pruebas, en condiciones que no la coloquen en una situación de clara desventaja con respecto a la parte contraria (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de noviembre de 2012, *Otis y otros*, C-199/11, EU:C:2012:684, apartados 71 y 72, y de 12 de noviembre de 2014, *Guardian Industries y Guardian Europe/Comisión*, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, apartado 31, y el auto de 16 de julio de 2015, *Sánchez Morcillo y Abril García*, C-539/14, EU:C:2015:508, apartado 48).

41 Este principio tiene como finalidad asegurar el equilibrio procesal entre las partes de un proceso judicial, garantizando la igualdad de los derechos y obligaciones de esas partes en lo referente, en particular, a las normas que rigen la práctica de la prueba y el debate contradictorio ante el juez (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de noviembre de 2012, *Otis y otros*, C-199/11, EU:C:2012:684, apartados 71 y 72) y el derecho de recurso de dichas partes (sentencia de 17 de julio de 2014, *Sánchez Morcillo y Abril García*, C-169/14, EU:C:2014:2099, apartados 44, 48 y 49).

42 Sin embargo, el principio de igualdad de armas no entraña, como señaló el Consejo en las observaciones escritas que presentó al Tribunal de Justicia, la obligación de equiparar a las partes en lo que a los gastos procesales se refiere.

43 En cuanto a la sujeción al IVA, al tipo del 21 %, de los servicios prestados por los abogados, cabe indicar que, aunque no cabe duda de que la sujeción a ese impuesto y el

ejercicio del derecho a deducción pueden otorgar, a honorarios iguales, una ventaja pecuniaria a los justiciables que sean sujetos pasivos del impuesto en relación con aquellos que no lo sean, esa ventaja pecuniaria no afecta al equilibrio procesal entre las partes.

44 Tal como se ha indicado en el apartado 28 de la presente sentencia, esos justiciables disponen supuestamente de los recursos suficientes para cubrir los gastos procesales, incluidos los honorarios de los abogados. Por lo tanto, la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados controvertida en el litigio principal, pese a la eventual ventaja económica que puede otorgar a algunos de esos justiciables, no sitúa, en lo que al derecho a un proceso justo se refiere, a los justiciables que no sean sujetos pasivos en clara desventaja con relación a quienes sí lo sean.

45 Como indicó la Comisión en las observaciones escritas que presentó al Tribunal de Justicia, el hecho de que una de las partes de un litigio tenga la capacidad de abonar honorarios de abogado más elevados que la parte contraria no supone necesariamente que cuente con mejor representación jurídica, ya que, como se ha hecho constar en el apartado 34 de la presente sentencia, en un sistema de libre negociación de los honorarios de abogado, como el que rige en Bélgica, puede que los abogados hayan de tener en cuenta la situación económica de sus clientes y pedir a quienes no sean sujetos pasivos honorarios, IVA incluido, menos elevados que los que solicitan a aquellos de sus clientes que sean sujetos pasivos.

46 Por lo tanto, cabe observar que la garantía que supone el principio de igualdad de armas no se extiende a la sujeción al IVA, al tipo del 21 %, de los servicios prestados por los abogados.

47 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial, letra a), que el examen de los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 a la luz del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio de igualdad de armas garantizados en el artículo 47 de la Carta no pone de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de esas disposiciones en tanto en cuanto éstas someten al IVA los servicios prestados por los abogados a los justiciables que no disfrutan de asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita.

Sobre la primera cuestión prejudicial, letra b)

48 Mediante la primera cuestión prejudicial, letra b), el tribunal remitente pide en esencia al Tribunal de Justicia que examine la validez de los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 a la luz del artículo 9, apartados 4 y 5, del Convenio de Aarhus, en tanto en cuanto esas disposiciones someten al IVA los servicios prestados por los abogados.

49 A este respecto, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las disposiciones de un acuerdo internacional del que sea parte la Unión sólo pueden invocarse en apoyo de un recurso de anulación dirigido contra un acto de Derecho derivado de la Unión o de una excepción basada en la ilegalidad de tal acto si, por un lado, la naturaleza y el sistema de dicho acuerdo no se oponen a ello y, por otro lado, esas disposiciones son, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas (véase la sentencia de 13 de enero de 2015, Consejo y otros/Vereniging Milieudefensie y Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht, C-401/12 P a C-403/12 P, EU:C:2015:4, apartado 54 y jurisprudencia citada).

50 En lo referente al artículo 9, apartado 4, del Convenio de Aarhus, el propio tenor de esta disposición indica que ésta sólo se aplica a los procedimientos establecidos en el artículo 9, apartados 1, 2 y 3, de ese Convenio. Pues bien, estas últimas disposiciones no contienen ninguna obligación incondicional y suficientemente precisa que pueda determinar directamente la situación

jurídica de los particulares.

51 Respecto del apartado 3 del artículo 9 de dicho Convenio, el Tribunal de Justicia ha declarado que, dado que solamente «los miembros del público que reúnan los eventuales criterios previstos por [el] derecho interno» son titulares de los derechos establecidos en esa disposición, ésta queda subordinada, en su ejecución o en sus efectos, a la adopción de un acto ulterior (sentencias de 8 de marzo de 2011, *Lesoochranárske zoskupenie*, C?240/09, EU:C:2011:125, apartado 45, y de 13 de enero de 2015, *Consejo y otros/Vereniging Milieudefensie y Stichting Stop Luchtverontreiniging Utrecht*, C?401/12 P a C?403/12 P, EU:C:2015:4, apartado 55).

52 Respecto de los apartados 1 y 2 del artículo 9 del Convenio de Aarhus, como señaló la Abogada General en el punto 92 de sus conclusiones, esas disposiciones remiten igualmente a criterios de Derecho nacional, puesto que, según su enunciado, los procedimientos de recurso a los que se refieren deberán establecerse «en el marco de [la] legislación nacional» de las partes en ese Convenio y el legislador nacional deberá decidir, en particular, si ha de preverse la posibilidad de recurso «ante un órgano judicial o ante otro órgano independiente e imparcial establecido por la ley». Además, según el artículo 9, apartado 2, párrafo segundo, de dicho Convenio, las disposiciones del Derecho interno deberán determinar «lo que constituye interés suficiente y lesión de un derecho».

53 De ello se desprende que la aplicación del artículo 9, apartado 4, del Convenio de Aarhus tiene por objeto exclusivamente disposiciones de ese Convenio que no cumplen los requisitos, mencionados en el apartado 49 de la presente sentencia, para poder ser invocadas en apoyo de un recurso de anulación de un acto de Derecho derivado de la Unión.

54 Por lo tanto, el artículo 9, apartado 4, de dicho Convenio no puede invocarse para cuestionar la validez de la Directiva 2006/112.

55 En lo referente al artículo 9, apartado 5, del Convenio de Aarhus, esta disposición, a tenor de la cual cada parte en el Convenio «contemplará» la posibilidad de que se establezcan «mecanismos de asistencia apropiados» encaminados a eliminar o reducir los obstáculos financieros o de otro tipo que traben el acceso a la justicia, tampoco contiene una obligación incondicional y suficientemente precisa y está subordinada, en su ejecución o en sus efectos, a la adopción de un acto ulterior.

56 En estas circunstancias, el artículo 9, apartado 5, de dicho Convenio, por su propia naturaleza, no puede invocarse para impugnar la validez de la Directiva 2006/112.

57 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial, letra b), que el artículo 9, apartados 4 y 5, del Convenio de Aarhus no puede invocarse a efectos de la apreciación de la validez de los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.

Sobre la primera cuestión prejudicial, letra c)

58 Mediante la primera cuestión prejudicial, letra c), el tribunal remitente pide sustancialmente que se dilucide si el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 o alguna «otra disposición» de esta Directiva deben interpretarse en el sentido de que los servicios prestados por los abogados a los justiciables que disfrutan de asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, como el que es objeto del litigio principal, están exentos del IVA. En caso de respuesta negativa a esta cuestión, el tribunal remitente pide en esencia al Tribunal de Justicia que examine la validez de los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 a la luz del artículo 47 de la Carta, en tanto en cuanto esas

disposiciones someten al IVA la prestación de esos servicios.

59 De modo preliminar, procede señalar que, si bien la cuestión planteada con carácter principal hace referencia tanto al artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 como a alguna «otra disposición» de esta Directiva, la petición de decisión prejudicial no permite identificar otras disposiciones de dicha Directiva, distintas del artículo 132, apartado 1, letra g), de ésta, sobre cuya base pudieran eximirse del IVA los servicios prestados por los abogados en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita.

60 Como señaló la Abogado General en los puntos 54 y 55 de sus conclusiones, aunque el Tribunal de Justicia aún no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la aplicación de la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 a los servicios prestados por los abogados en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, sí ha declarado que esos servicios no pueden someterse a un tipo reducido del IVA en virtud del artículo 98, apartado 2, de esta Directiva, en relación con el punto 15 del anexo III de ésta (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de junio de 2010, Comisión/Francia, C-492/08, EU:C:2010:348, apartado 47).

61 En esa sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que, habida cuenta de que el punto 15 del anexo III de dicha Directiva faculta a los Estados miembros para aplicar un tipo reducido del IVA no a todos los servicios de carácter social sino únicamente a los prestados por organismos que cumplan la doble exigencia de tener ellos mismos un carácter social y de estar dedicados a la asistencia social y la seguridad social, la voluntad del legislador de la Unión de supeditar la posibilidad de aplicar un tipo reducido únicamente a los servicios prestados por organismos que cumplan esa doble exigencia se vería contrarrestada si un Estado miembro fuese libre de calificar las entidades privadas con ánimo de lucro de organismos en el sentido del referido punto 15 por el mero hecho de que dichas entidades también presten servicios de carácter social (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de junio de 2010, Comisión/Francia, C-492/08, EU:C:2010:348, apartados 43 y 44).

62 Por ello, el Tribunal de Justicia ha declarado que un Estado miembro no puede aplicar un tipo reducido del IVA a servicios prestados por entidades privadas con ánimo de lucro sobre la base de la mera apreciación del carácter de dichos servicios sin tener en cuenta, en particular, los objetivos que persiguen dichas entidades consideradas globalmente y la estabilidad de su compromiso social. Pues bien, dados sus objetivos globales y la falta de estabilidad de un posible compromiso social, no puede considerarse que la categoría profesional de los abogados y procuradores en general tenga un carácter social (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de junio de 2010, Comisión/Francia, C-492/08, EU:C:2010:348, apartados 45 y 46).

63 Esta jurisprudencia es válida *mutatis mutandis* para la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, puesto que la aplicación de dicha exención no sólo está sujeta a un requisito relativo al carácter social de los servicios prestados de que se trate, que deben estar directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social, sino que, además, se limita a los servicios prestados por organismos a los que se reconozca un carácter social.

64 En el presente asunto, se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia que no todos los abogados prestan servicios en el marco del régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, sino únicamente aquellos que se presentan voluntariamente para hacerlo con carácter principal o accesorio y que están inscritos a tal efecto en una lista que se elabora anualmente. Por lo tanto, prestar servicios en tal régimen no constituye sino un objetivo más entre otros de la profesión de abogado.

65 Por consiguiente, los servicios prestados por los abogados en el marco del régimen de asistencia jurídica gratuita objeto del litigio principal no están exentos del IVA en virtud del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112.

66 Por último, en el supuesto de que esos servicios no estuviesen exentos del IVA, el tribunal remitente se plantea si los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 son válidos a la luz del artículo 47 de la Carta, en tanto en cuanto someten los referidos servicios al IVA, al tipo del 21 %. A este respecto, de las indicaciones facilitadas por el tribunal remitente parece desprenderse que el régimen nacional de asistencia jurídica gratuita que es objeto del litigio principal asume todos los gastos de abogado de los justiciables que disfruten de dicha asistencia, incluido el IVA que grava los servicios prestados por los abogados.

67 Pues bien, a falta de más indicaciones del tribunal remitente sobre sus efectos, la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados en el marco de ese régimen nacional de asistencia jurídica gratuita no conculca el derecho a la tutela judicial efectiva de los justiciables que disfrutan de tal asistencia.

68 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial, letra c), que el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que los servicios prestados por los abogados a los justiciables que disfrutan de asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, como el que es objeto del litigio principal, no están exentos del IVA.

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta

69 Habida cuenta de las respuestas dadas a la primera cuestión prejudicial, letras a) a c), no procede examinar las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta.

Costas

70 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

1) El examen de los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a la luz del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio de igualdad de armas garantizados en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, no ha puesto de manifiesto ningún elemento que pueda afectar a la validez de esas disposiciones en tanto en cuanto éstas someten al impuesto sobre el valor añadido los servicios prestados por los abogados a los justiciables que no disponen de asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia nacional gratuita.

2) **El artículo 9, apartados 4 y 5, del Convenio sobre el acceso a la información, la participación del público en la toma de decisiones y el acceso a la justicia en materia de medio ambiente, firmado en Aarhus el 25 de junio de 1998, no puede invocarse a efectos de la apreciación de la validez de los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.**

3) **El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que los servicios prestados por los abogados a los justiciables que disfrutan de asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, como el que es objeto del litigio principal, no están exentos del IVA.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.