CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

de 20 de junio de 2013 (1)

Asunto C-319/12

Minister Finansów

contra

MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu, Sp. komandytowa

[Petición de decisión prejudicial

planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)]

«Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido – Artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva 2006/112/CE – Exención del impuesto para servicios de educación prestados por organismos comerciales – Efecto directo»

I. Introducción

1. La legislación sobre el IVA no siempre resulta fácil de entender. Por eso mismo sorprende, para empezar, el litigio sobre el que versa la presente petición de decisión prejudicial, ya que en él un sujeto pasivo reclama que se declare que su actividad *no* está exenta del impuesto. Una vez más, el motivo es el derecho a la deducción del impuesto soportado, que en principio solo afecta a las actividades gravadas. Por eso, para un sujeto pasivo puede ser ventajoso que su actividad esté sujeta al impuesto, especialmente cuando sus clientes, por su parte, tienen derecho a deducir el impuesto soportado. (2)

2. La presente petición de decisión prejudicial, por un lado, pretende indagar en la exención de que disfrutaban los servicios de educación. A este respecto se trata del alcance de la facultad de apreciación que asiste a los Estados miembros para determinar qué instituciones educativas privadas están exentas del IVA. Dado que las disposiciones del Derecho de la Unión que se han de interpretar a tal fin no se aplican solamente en el sector de la educación, sino de forma similar también, por ejemplo, en el de la salud, el asistencial y el de la cultura, la respuesta del Tribunal de Justicia puede adquirir una relevancia más amplia.

3. Y aún mayor alcance tiene la cuestión que, por otro lado, se plantea sobre las consecuencias de un mal ejercicio de la facultad de apreciación por parte de un Estado miembro al determinar las instituciones exentas. En particular, procede aclarar si un sujeto pasivo puede invocar a posteriori la obligación fiscal que impone el Derecho de la Unión sobre sus operaciones para poder disfrutar de la deducción del impuesto soportado pero sin someterse a la obligación de imposición a posteriori de sus operaciones, que previamente trató como exentas conforme a lo

dispuesto en la legislación nacional.

II. Marco legal

A. Derecho de la Unión

4. La recaudación del impuesto sobre el valor añadido se regula en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (3) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). El segundo capítulo del noveno título contiene «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general». Dicho capítulo incluye el artículo 132, apartado 1, letra i), con arreglo al cual los Estados miembros deben declarar exentas las operaciones siguientes:

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

5. Con arreglo al artículo 133 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden subordinar, caso por caso, la concesión de dicha exención a entidades que no sean de Derecho público, «al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

a) los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, [...]

[...]».

6. El artículo 134 de la Directiva del IVA regula la limitación, entre otras, de la exención del artículo 132, apartado 1, letra i):

«Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios estarán excluidas del beneficio [...] en los siguientes casos:

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

b) cuando las operaciones estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA.»

7. Las mencionadas disposiciones se corresponden con las del artículo 13, parte A, apartados 1, letra i), y 2, letras a) y b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, (4) vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

8. El derecho a la deducción del impuesto previsto en el artículo 168 de la Directiva del IVA requiere que el sujeto pasivo utilice los bienes y servicios «para las necesidades de sus operaciones gravadas»:

«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;

[...]»

B. *Derecho nacional*

9. Con arreglo al artículo 43, apartado 1, número 1, en relación con la posición 7 del anexo nº 4 de la Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (en lo sucesivo, «Ley polaca del IVA»), en el año 2010, aquí relevante, estaban exentos del IVA los servicios de educación, independientemente de la persona que los prestase.

III. Procedimiento principal y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

10. La sociedad de Derecho privado MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa (en lo sucesivo, «MDDP») ofrece cursos en Polonia, en particular en materia de impuestos y personal. Su actividad está orientada a la obtención continuada de beneficios.

11. MDDP formuló al Minister Finansów una consulta vinculante sobre el tratamiento fiscal a efectos del IVA de su actividad. A su parecer, la Ley polaca del IVA le impedía ejercer el derecho a deducir el impuesto soportado, contraviniendo el Derecho de la Unión, ya que la exención fiscal prevista por la legislación polaca para sus cursos era incompatible con la Directiva del IVA. En su opinión, ésta no permite la exención del impuesto para los servicios de educación de organismos que como único fin persigan la obtención sistemática de beneficios. Sin embargo, si los servicios de MDDP hubieran de estar sujetos al impuesto, entiende que también le correspondería el derecho a deducir el impuesto soportado.

12. El Minister Finansów no compartió este punto de vista. El recurso interpuesto contra su decisión por MDDP prosperó en primera instancia. Conforme a dicha sentencia, MDDP tiene derecho a deducir el impuesto soportado incluso por las operaciones por las que en el pasado ejerció el derecho a la exención fiscal con arreglo al Derecho polaco.

13. El Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo Administrativo), que debe conocer ahora del litigio, alberga dudas acerca de la sentencia de primera instancia, por lo que remite al Tribunal de Justicia, en virtud del artículo 267 TFUE, las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse el artículo 132, apartado 1, letra i), el artículo 133 y el artículo 134 de la Directiva del IVA en el sentido de que se oponen a la inclusión de los servicios de educación prestados con fines comerciales por organismos que no sean de Derecho público en la exención del IVA que establece el artículo 43, apartado 1, número 1, de la Ley polaca del IVA en relación con la posición 7 del anexo nº 4 de dicha ley según su versión vigente en el año 2010?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: A la vista de la incompatibilidad de la exención con las disposiciones de la Directiva 2006/112, ¿puede el sujeto pasivo conforme al artículo 168 de dicha Directiva hacer uso de la exención fiscal y asimismo acogerse al derecho a deducir el IVA soportado?»

14. En la fase escrita del procedimiento han presentado alegaciones MDDP, la República Helénica, la República de Polonia, la República de Portugal y la Comisión. En la vista oral celebrada el 15 de mayo de 2013 han participado el Minister Finansów, MDDP, la República de Polonia, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y la Comisión.

IV. **Apreciación jurídica**

A. *Exención fiscal para los servicios de educación*

15. Con su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si la Directiva del IVA prohíbe a los Estados miembros conceder la exención fiscal por los servicios de educación, con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra i), también a los organismos privados que operen únicamente *con fines comerciales*. A falta de una mayor concreción de este concepto por el órgano jurisdiccional remitente, a continuación consideraré que tiene el mismo significado que la orientación de una actividad a la obtención de beneficios.

16. La cuestión se plantea en el contexto de que, con arreglo a la legislación polaca, toda institución que preste servicios de educación está exenta del impuesto.

1. Sobre el margen de apreciación de los Estados miembros

17. Se habría de responder negativamente, sin más, a la cuestión prejudicial si los Estados miembros pudiesen determinar conforme a su libre criterio qué organismos privados desean eximir del impuesto con arreglo al artículo 132, apartado 2, letra i), de la Directiva del IVA.

18. Sin embargo, según el tenor de la disposición los servicios de educación que en ella se mencionan sólo se pueden eximir del impuesto si son prestados por entidades de Derecho público que tengan por objeto funciones educativas, o bien organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables. En consecuencia, los «demás» organismos, es decir, los privados, deben cumplir la condición de perseguir fines comparables a los de las citadas entidades de Derecho público.

19. Dado que el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA no regula los requisitos para el reconocimiento de tales fines comparables, en principio incumbe al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas por las que se ha de efectuar dicho reconocimiento. (5) En este sentido, los Estados miembros (al igual que en el reconocimiento de los organismos exentos en otros ámbitos contemplados por el artículo 132 de la Directiva del IVA) (6) gozan de un margen de apreciación. Esta configuración legislativa de la exención fiscal podría deberse a que los sistemas educativos de los Estados miembros están concebidos de forma muy diversa. Sin embargo, las exenciones fiscales para los servicios de educación previstos en las letras i) y j) del artículo 132, apartado 1, de la Directiva del IVA, deben aplicarse, pese a dichas diferencias en los sistemas educativos de los Estados miembros, de una manera lo más parecida posible en sus resultados. (7)

20. Pero no se puede estar de acuerdo con la opinión de la República de Polonia de que los Estados miembros tienen total libertad para considerar como organismos con fines comparables a todos los que presten servicios de educación. Tal punto de vista pasa por alto las exigencias que impone el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA a la persona que preste dichos servicios. Si a los Estados miembros les asistiese la posibilidad de eximir del impuesto los servicios de educación de todas las personas, se privaría de todo sentido, en contra de la manifiesta voluntad del legislador de la Unión, al elemento de fines comparables expresamente contenido en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA.

21. También el Tribunal de Justicia ha dado ya a conocer que no todos los organismos pueden beneficiarse de la exención para los servicios de educación. Así, en una ocasión descartó que una sociedad que organizaba estancias de estudios escolares o universitarios en el extranjero pudiera ser considerada como organismo con fines comparables en el sentido de la exención del actual artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA. (8)

22. Por lo tanto, se ha de dar la razón al órgano jurisdiccional remitente en el sentido de que los Estados miembros no pueden establecer conforme a su libre criterio qué organismos privados han de estar exentos con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA.

2. Límites del margen de apreciación

23. De ahí que se plantee ahora la cuestión de si excede los límites del margen de apreciación que asiste a los Estados miembros someter a la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA a los organismos privados que presten servicios de educación con fines comerciales.

24. A este respecto el órgano jurisdiccional remitente ha expresado sus dudas, dado que las exenciones del artículo 132 de la Directiva del IVA, según el título del capítulo, se refieren sólo a actividades de interés general. No obstante, el Tribunal de Justicia ya ha declarado de forma genérica que el carácter comercial de una actividad en principio no excluye que dicha actividad revista el carácter de una actividad de interés general en el sentido del artículo. (9)

25. Lo mismo sucede, a título particular, con la exención para los servicios de educación que prevé la letra i) de la disposición.

26. Por un lado, el término «organismo» es suficientemente amplio para incluir a personas físicas y a sociedades privadas con ánimo de lucro. (10) Por otro, la limitación a organismos privados que persigan fines comparables a los de las entidades de Derecho público, como prevé el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA, tampoco excluye ninguna actividad de carácter comercial.

27. La República de Polonia y la República de Portugal han señalado con acierto que el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA, al contrario que otras exenciones del mismo artículo, no contiene ninguna restricción referida al carácter comercial o al ánimo de lucro de un organismo. Pero sí sucede así con las exenciones de las letras l), m) y q), que excluyen de su ámbito de aplicación a los organismos con fines lucrativos o las actividades de carácter comercial. Por tanto, a sensu contrario, se puede concluir que de la exención para los servicios de educación que prevé la letra i) en principio se pueden beneficiar también los organismos con carácter comercial y cuya actividad esté orientada a la obtención de beneficios. (11)

28. La inclusión de las empresas comerciales en la exención para los servicios de educación no se opone tampoco al objetivo de dicha exención. (12) En efecto, según declaró el Tribunal de

Justicia en relación con la enseñanza universitaria, tal objetivo puede consistir en no hacer inaccesibles los servicios de educación a causa del aumento de los costes que tendrían si estuviesen sujetos al IVA. (13) Si bien es cierto que de dicho objetivo no se pueden deducir directamente los criterios por los cuales se ha de determinar qué organismos privados quedan exentos del impuesto, su consecución se me antoja independiente, en principio, de la cuestión de si tales servicios de educación se prestan con fines comerciales o no.

29. En cuanto al argumento aducido por la Comisión en sus observaciones escritas en contra de la inclusión de los organismos comerciales en la exención en virtud de los artículos 133 y 134 de la Directiva del IVA, procede hacer dos matizaciones.

30. Por una parte el Tribunal de Justicia ya ha aclarado que el artículo 133 habilita a los Estados miembros para establecer, en cuanto a las exenciones que allí se contemplan, *con carácter adicional* a las modalidades y condiciones para la concesión de la exención a los organismos privados, otros requisitos dentro de los mencionados en el artículo 133. (14) Por lo tanto, a la inversa los Estados miembros también tienen libertad para no imponer a los organismos privados ninguna de las condiciones previstas en el artículo 133. (15) En consecuencia, precisamente del requisito del artículo 133, letra a), de la Directiva del IVA el Tribunal de Justicia ha deducido que el perseguir la obtención de beneficios no debe excluir el disfrute de la exención. En efecto, con arreglo a dicha disposición los Estados miembros pueden supeditar la exención para los servicios de educación a la condición de que el organismo privado no persiga la obtención sistemática de beneficios. Pero esta posibilidad carecería de objeto si se impusiese como objetivo para la concesión misma de la exención a los organismos privados. (16)

31. Por otra parte, el artículo 134 de la Directiva del IVA tampoco se opone a la posibilidad de incluir en la exención a los organismos privados que presten servicios de educación con fines comerciales. Aunque esta disposición, a diferencia del artículo 133, en principio excluye obligatoriamente ciertas operaciones de la exención para los servicios de educación, (17) por su lógica interna –sobre todo, a la vista de la condición mencionada en la letra a)– sólo es aplicable a las operaciones «relacionadas directamente» (18) con los servicios de educación declarados exentos por el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA, es decir, no a las operaciones esencialmente exentas. Por lo tanto, de la exclusión de la exención que prevé el artículo 134, letra b), de la Directiva del IVA para las operaciones efectuadas por empresas comerciales en competencia con operaciones sujetas al impuesto no se puede extraer ninguna conclusión en cuanto a la posibilidad que existe en principio de eximir a las empresas comerciales.

32. En consecuencia, procede declarar que no se exceden los límites que en el contexto del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA existen para la facultad discrecional de los Estados miembros si el Derecho nacional exime del impuesto también a organismos privados que prestan servicios de educación con fines comerciales.

3. Respuesta a la primera cuestión prejudicial

33. Por lo tanto, procede responder negativamente a la primera cuestión prejudicial.

34. No obstante, esta declaración no basta para dar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil en relación con el procedimiento principal. En efecto, tal como se desprende especialmente de la redacción de la segunda cuestión prejudicial, al órgano jurisdiccional remitente lo que le interesa saber, en definitiva, es si el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA se debe interpretar en el sentido de que se opone a la exención fiscal que la legislación polaca prevé para los servicios de educación.

35. Si bien en las secciones 1 y 2 ya se ha concluido que a la República de Polonia nada le impide eximir del impuesto, con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA, los servicios de educación prestados por organismos privados con fines comerciales, no debe hacerlo de tal manera que en la práctica no se imponga ningún requisito al reconocimiento de los organismos. Por lo tanto, la legislación polaca aplicable en el procedimiento principal no ha transpuesto correctamente la exención del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA.

36. En consecuencia, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 132, apartado 1, letra i), 133 y 134, de la Directiva del IVA se deben interpretar en el sentido de que no se oponen a que se incluyan en la exención los servicios de educación prestados por organismos privados con fines comerciales, pero sí se oponen a una transposición de dichas disposiciones que en la práctica no imponga ningún requisito al reconocimiento de unos fines comparables de los organismos privados.

B. *Efecto directo de la Directiva del IVA*

37. Partiendo de estos antecedentes debe responderse también a la segunda cuestión prejudicial, con la que el órgano jurisdiccional remitente desea saber si, en vista de la incompatibilidad de una exención nacional con la Directiva del IVA, un sujeto pasivo está facultado en virtud del artículo 168 de la misma Directiva para hacer uso tanto de la exención fiscal como ejercer el derecho a deducir el impuesto soportado. (19)

38. En relación con el asunto VDP Dental Laboratory ya sostuve a este respecto que no es posible una «invocación asimétrica» de la Sexta Directiva. Un sujeto pasivo no puede invocar la aplicación directa de la Directiva, que para determinadas operaciones no prevé exención alguna, para obtener la deducción del impuesto soportado, y beneficiarse al mismo tiempo de la exención del impuesto que en contra del Derecho de la Unión prevé la legislación nacional. Eso sería contrario al principio fundamental del sistema del IVA conforme al cual la deducción del impuesto en principio sólo se concede para las operaciones de partida sujetas al impuesto. (20)

39. En su sentencia el Tribunal de Justicia pareció adherirse a este punto de vista, al declarar que un sujeto pasivo puede basarse directamente en la Sexta Directiva para conseguir que su actividad quede sujeta al IVA y, por lo tanto, tener derecho a la deducción del IVA soportado. Pero la resolución no se ocupó directamente de la posibilidad de una «invocación asimétrica». (21)

40. MDDP responde que en una situación en que el sujeto pasivo reclama su derecho a deducir el impuesto soportado, que se deriva de la Directiva del IVA, con arreglo al Derecho nacional es totalmente imposible una tributación de las operaciones de partida, pues precisamente la legislación nacional prevé para éstas la exención del impuesto, y por eso los destinatarios de las prestaciones tampoco aceptarían el incremento posterior del precio que resultaría de la tributación. Ciertamente, la tributación sería conforme con la Directiva del IVA, pero, con arreglo al artículo 288 TFUE, sólo es vinculante para los Estados miembros y no puede tener efecto directo frente a los sujetos pasivos. En el curso del procedimiento ante el Tribunal de Justicia la Comisión también se ha adherido a esta posición.

41. Teniendo en cuenta estos argumentos, a continuación voy a revisar mi postura en relación con el presente caso, revisión que realizaré atendiendo a la asentada jurisprudencia conforme a la cual, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una Directiva, desde el punto de vista de su contenido, no estén sujetas a condición alguna y sean suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando este no adapte el Derecho nacional a la Directiva dentro de los plazos

señalados, bien cuando haga una adaptación incorrecta. (22)

42. En consecuencia, en primer lugar procede aclarar qué disposición de la Directiva del IVA ha sido incorrectamente transpuesta al Derecho nacional (véase el número 1); después, si dicha disposición es incondicionada y suficientemente precisa en su contenido (número 2), y, por último, qué consecuencias jurídicas se derivan para el presente caso si el sujeto pasivo invoca dicha disposición (número 3).

1. Disposición incorrectamente transpuesta

43. En primer lugar procede aclarar qué disposición de la Directiva del IVA ha sido incorrectamente transpuesta.

44. A este respecto cabe señalar que en el presente caso queda excluida una invocación del artículo 168 de la Directiva del IVA, que regula el derecho a deducir el impuesto soportado y al que se refiere la cuestión prejudicial. En efecto, no se aprecia que dicha disposición haya sido incorrectamente transpuesta al Derecho polaco. De conformidad con el artículo 168 de la Directiva, la legislación de Polonia podría disponer que, en principio, se concediese la deducción del impuesto soportado por las operaciones de partida sujetas al impuesto.

45. Sólo existe una incorrecta transposición de la Directiva del IVA en relación con su artículo 132, apartado 1, letra i), pues la legislación polaca ha concebido de forma excesivamente amplia el grupo de personas beneficiarias de dicha exención al incluir a todas ellas en la exención para los servicios de educación.

46. Ciertamente, también podría verse en la legislación polaca una incorrecta transposición del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, que establece que, en principio, toda prestación de servicios está sujeta al IVA. Pero el Tribunal de Justicia ya ha aclarado que el artículo 132 de la Directiva del IVA no sólo establece qué actividades deben quedar exentas del impuesto, sino también cuáles *no* pueden quedar exentas. (23)

47. De ahí se deduce que un sujeto pasivo, en caso de incompatibilidad de una exención nacional con la Directiva del IVA, sólo puede reclamar la sujeción de sus prestaciones al impuesto, pero no un derecho autónomo a deducir el impuesto soportado, derivado directamente de dicha Directiva. Tal derecho solamente es el resultado de que se invoque la sujeción al impuesto. Si un sujeto pasivo, en contra de la legislación nacional, puede invocar la sujeción de sus prestaciones al impuesto, se podrá beneficiar del derecho a deducir el impuesto soportado, transpuesto al Derecho interno conforme a la Directiva y que presupone la tributación de las operaciones de partida.

48. Esta diferenciación entre la exención fiscal que se ha de transponer y el derecho a deducir el impuesto soportado, que también se ha de transponer, no se contradice con la jurisprudencia recaída hasta el momento. Hasta la fecha el Tribunal de Justicia no se ha manifestado en casos similares sobre cuál de las mencionadas disposiciones tiene efecto directo, sino que de su combinación ha deducido derechos para el particular frente a un Estado miembro. (24)

49. Frente a esto no puede prosperar la objeción de la Comisión de que, según la jurisprudencia, una directiva no puede nunca imponer directamente obligaciones a particulares, (25) pues no sucede así en la presente situación. De la incorrecta transposición de una exención fiscal no se deriva para el sujeto pasivo ninguna obligación de tributar por sus prestaciones, sino que, bajo ciertas condiciones, tiene derecho a reclamar la sujeción al impuesto.

50. En cuanto a que la Comisión, además, respalda su punto de vista remitiéndose a la

sentencia RBS Deutschland Holding, baste señalar que dicha resolución se refiere a la interpretación del actual artículo 169, letra a), de la Directiva del IVA. Este supuesto especial de deducción del impuesto soportado, a diferencia del artículo 168 aquí aplicable, no requiere la utilización para las necesidades de operaciones gravadas. Por lo demás, el asunto RBS Deutschland Holding, antes citado, versaba sobre un caso de no sujeción efectiva de una operación a raíz de las divergentes interpretaciones de dos Estados miembros acerca del lugar de la prestación, y no sobre una prestación exenta por ley. (26)

51. Por lo tanto, dado que el efecto directo de una directiva sólo puede existir en relación con una disposición incorrectamente transpuesta, cabe señalar que, a la vista de la incompatibilidad de una exención nacional con la Directiva del IVA con arreglo a su artículo 168, un sujeto pasivo no está facultado para hacer uso de la exención fiscal y reclamar al mismo tiempo el derecho a deducir el impuesto soportado.

52. Con esto queda contestada la segunda cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente. Sin embargo, a fin de ofrecerle una respuesta útil para la resolución del procedimiento principal, aún queda por analizar si un sujeto pasivo como MDDP, en una situación como la presente, puede siquiera invocar el incorrectamente transpuesto artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA para conseguir la sujeción de sus servicios de educación al impuesto y la consiguiente deducción del IVA soportado.

2. Contenido no condicional y suficientemente preciso

53. Por lo tanto, se plantea la cuestión de si el incorrectamente transpuesto artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA es, en cuanto a su contenido, incondicional y suficientemente preciso en relación con la exención para los servicios de educación de organismos privados.

54. El primer requisito se cumple. El artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA es de contenido incondicional, pues no prevé ninguna opción para los Estados miembros, sino que los obliga a conceder la exención fiscal allí establecida.

55. Más difícil, empero, es responder a la cuestión de si el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA es también suficientemente preciso en relación con las personas exentas. Como ya se ha expuesto, dicha exención requiere además que el Estado miembro de que se trate determine los organismos privados que persiguen fines comparables a los de entidades de Derecho público. (27)

56. No obstante, en principio el efecto directo de una disposición de una directiva requiere que no esté supeditada a la adopción de ningún otro acto que emane de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros. (28) Siempre que exista un margen de apreciación para los Estados miembros estará en principio excluida la posibilidad de que un particular invoque las disposiciones de la directiva. (29)

57. El artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA admite, no obstante, que, en función del uso que el Estado miembro haga de su margen de apreciación, para un cierto número de organismos tanto la exención como la tributación de los servicios de educación sean compatibles con las exigencias de dicha disposición. (30) Dicho esto, el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA sólo será suficientemente preciso, en relación con los organismos privados exentos del impuesto, en la medida en que establezca los límites de la discreción de los Estados miembros. En otras palabras, existen organismos privados cuyos fines comparables deben ser reconocidos por los Estados miembros, y otros a los que ese reconocimiento está vedado. Pero si se trata de organismos privados cuyo reconocimiento queda precisamente a

criterio de los Estados miembros de conformidad con el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA, dicha disposición no es suficientemente precisa como para tener efecto directo.

58. Esto parece contradecirse con el hecho de que el Tribunal de Justicia, en otros casos de margen de apreciación para los Estados miembros al determinar el ámbito de aplicación de exenciones fiscales, haya considerado que la disposición del Derecho de la Unión era suficientemente precisa incluso dentro del margen de apreciación de los Estados miembros.

59. Así, ha declarado, por ejemplo, que un sujeto pasivo en principio puede invocar directamente la exención fiscal para los servicios de asistencia sanitaria con arreglo al actual artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA si el Estado miembro ha regulado el reconocimiento de los organismos exentos de una manera que, pese al margen de apreciación que le asiste al respecto, no es compatible con el Derecho de la Unión. (31) En el mismo sentido se pronunció también en relación con el actual artículo 135, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, que exime del impuesto la gestión de ciertos patrimonios especiales. Aunque esta disposición concede a los Estados miembros un margen de apreciación para definir los patrimonios especiales beneficiados, despliega efecto directo en la medida en que los Estados miembros no definan los patrimonios especiales beneficiados conforme al Derecho de la Unión. (32) El Tribunal de Justicia también ha reconocido efecto directo al artículo 135, letra i), de la Directiva del IVA, que deja al criterio de los Estados miembros establecer límites a la exención para los juegos de azar, en el caso de una limitación nacional que no era compatible con el Derecho de la Unión. (33)

60. Pero todos estos casos se refieren a la limitación del ámbito de aplicación de una exención fiscal en que los Estados miembros, pese a haber ejercido su margen de apreciación, no lo hicieron conforme al principio de neutralidad fiscal, al haber excluido de la exención a sujetos pasivos que debían ser tratados de igual manera que sus competidores. (34) Por lo tanto, en esos casos el efecto directo exige la exención de los sujetos pasivos antes excluidos en contra del principio de igualdad.

61. Pero en el presente caso no sucede lo mismo. Aquí, la legislación polaca no prevé una limitación de la exención para los servicios de educación contraria al Derecho de la Unión, que se pueda eliminar mediante un efecto directo del artículo 135, apartado 1, de la Directiva del IVA. Por el contrario, la exención de la Ley polaca del IVA es incompatible con el Derecho de la Unión porque no prevé ninguna limitación en absoluto. Un Estado miembro sólo puede infringir los límites del margen de apreciación que le concede el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA si exime a sujetos pasivos que no debió haber eximido haciendo uso de esa facultad. Esto se refiere a sujetos pasivos que en ningún caso pueden ser reconocidos como organismos con fines comparables a los de entidades de Derecho público.

62. Por lo tanto, procede declarar que, aunque el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA en relación con la exención para los servicios de educación de organismos privados es de contenido incondicional, en el presente caso sólo es suficientemente preciso en la medida en que no permite que el Derecho nacional exima del impuesto a todos los organismos privados.

3. Consecuencias jurídicas de la invocación

63. Las consecuencias jurídicas de la invocación del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA dependen en el presente caso de la respuesta que se dé a la cuestión de si un sujeto pasivo que reclama el efecto directo de dicha disposición *pudo* haber sido considerado como organismo con fines comparables por el Estado miembro en el ejercicio de su facultad de apreciación. Si es así, de la invocación de dicha disposición no se derivará una incompatibilidad

del Derecho nacional. Por lo tanto, sólo si el Estado miembro, dentro de su margen de apreciación, no hubiera debido considerar a un sujeto pasivo como organismo con fines comparables, éste podrá invocar frente a la legislación nacional el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA y así lograr la tributación de sus prestaciones.

64. No obstante, en algunos casos relacionados con el actual artículo 132, apartado 1, letras b) y g), de la Directiva del IVA el Tribunal de Justicia, pese a declarar la incompatibilidad del reconocimiento de los organismos privados por el Estado miembro con el Derecho de la Unión y, además, el efecto directo de las disposiciones, no extrajo ninguna consecuencia jurídica directa del Derecho de la Unión. Por el contrario, encomendó al órgano jurisdiccional nacional analizar en cada caso concreto, a la vista de todos los aspectos relevantes y, en particular, los antecedentes de hecho del procedimiento principal, si el sujeto pasivo cumplía los requisitos para ser un organismo reconocido. (35) En definitiva, el defectuoso ejercicio de la facultad de apreciación por el legislador del Estado miembro fue sustituido en cada caso por la facultad de apreciación del órgano jurisdiccional competente.

65. Trasladado al presente caso, este punto de vista significaría que, en el caso de que MDDP invocase el efecto directo del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA, el órgano jurisdiccional nacional debería analizar si *a su criterio* MDDP debe ser reconocido como un organismo con fines comparables a los de una entidad de Derecho público. Si llega a la conclusión de que no es así, MDDP podrá invocar la tributación de sus servicios de educación.

66. El origen de este planteamiento podría residir en el hecho de que, para el reconocimiento de sujetos pasivos por los Estados miembros en relación con las exenciones del artículo 132, apartado 1, de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia hasta ahora no ha dejado claro de qué forma deben ejercer los Estados miembros su facultad de apreciación: si mediante una normativa legal abstracta o ejerciendo la facultad de apreciación en cada caso concreto. Así, por una parte, ha afirmado que corresponde al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento. (36) Sin embargo, en otras ocasiones ha transmitido la impresión de que corresponde a las autoridades nacionales ejercer por sí mismas la facultad de apreciación para determinar las instituciones que han de ser reconocidas. (37)

67. Sin embargo, a mi parecer el ejercicio de la discrecionalidad por los Estados miembros al reconocer organismos privados en relación con las exenciones fiscales del artículo 132, apartado 1, de la Directiva del IVA no puede dejarse ni a las autoridades ni a los tribunales nacionales. Sus consideraciones, necesariamente vinculadas al caso concreto, no pueden sustituir el ejercicio de la facultad de apreciación del legislador nacional de una norma abstracta de reconocimiento. Como acertadamente señaló el Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer, tales criterios de calificación han de ser neutros, abstractos y predeterminados. (38)

68. Por otro lado, el Tribunal de Justicia ha señalado recientemente que el criterio adoptado por las autoridades fiscales cuando examinan establecimientos comparables y competidores debe ser coherente. (39) No es posible tal coherencia si cada autoridad o cada órgano jurisdiccional nacional adopta en cada caso concreto una decisión discrecional que, casi necesariamente, implicará un trato diferente para sujetos pasivos comparables.

69. Por lo tanto, cuando en una normativa legal un Estado miembro ha ejercitado de forma contraria al Derecho de la Unión la potestad discrecional que le corresponde con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA en relación con el reconocimiento de organismos privados, ese error sólo puede ser subsanado mediante una normativa legal abstracta, y no con el ejercicio de la discrecionalidad del órgano jurisdiccional nacional.

70. En consecuencia, el órgano jurisdiccional remitente en el procedimiento principal solamente debe examinar si excede el margen de apreciación del legislador polaco eximir del impuesto en virtud del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA a un organismo como MDDP. A tal fin el órgano jurisdiccional nacional debe analizar los fines y las condiciones de la actividad de MDDP en comparación con las entidades polacas de Derecho público que tengan por objeto funciones educativas. No obstante, procede señalar que la exención de un organismo como MDDP no excederá el margen de apreciación que asiste al legislador polaco si el único motivo para negar la compatibilidad con el Derecho de la Unión es que la actividad persigue fines comerciales, pues, como ya se ha expuesto, esto no constituye impedimento para el reconocimiento con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA. (40)

71. No obstante, si el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que en modo alguno el legislador polaco puede reconocer fines comparables en un organismo como MDDP, en el presente caso ésta podrá reclamar que no se le aplique la exención fiscal prevista en el Derecho nacional, por ser incompatible con el artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA. En tal caso, sus servicios de educación se someterán al IVA y, en consecuencia, MDDP podrá ejercer el derecho a deducir el impuesto soportado con arreglo a la legislación polaca.

72. Asimismo, en determinadas circunstancias MDDP tendría derecho a exigir una indemnización por daños y perjuicios, tal como señaló el Tribunal de Justicia en un caso similar en su sentencia Stockholm Lindöpark. (41) El daño resarcible para MDDP podría consistir, por ejemplo, en que sus clientes no aceptasen el precio incrementado a posteriori por la sujeción al impuesto.

4. Respuesta a la segunda cuestión prejudicial

73. En conclusión, procede responder a la segunda cuestión prejudicial en el sentido de que un sujeto pasivo no está facultado, en virtud de la incompatibilidad de una exención nacional con la Directiva del IVA, a hacer uso de la exención fiscal y, al mismo tiempo, ejercer el derecho a deducir el impuesto soportado. Por lo demás, la invocación directa del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA, en un caso como el presente, sólo daría lugar a la sujeción de los servicios de educación al impuesto si el reconocimiento del sujeto pasivo de que se trata como organismo de fines comparables a los de las entidades de Derecho público excediese los límites del margen de apreciación que asiste a los Estados miembros.

V. Conclusión

74. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo responder del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Naczelny Sąd Administracyjny:

«1) Los artículos 132, apartado 1, letra i), 133 y 134, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, se deben interpretar en el sentido de que no se oponen a que se incluyan en la exención los servicios de educación prestados por organismos privados con fines comerciales, pero sí se oponen a una transposición de dichas disposiciones que no imponga ningún requisito al reconocimiento de unos fines comparables de los organismos privados.

2) En virtud de la incompatibilidad de una exención nacional con la Directiva del IVA, un sujeto pasivo no está facultado a hacer uso de la exención fiscal y, al mismo tiempo, ejercer el derecho a deducir el impuesto soportado. La invocación directa del artículo 132, apartado 1, letra i), de la Directiva del IVA, en un caso como el presente, sólo daría lugar a la sujeción de los servicios de educación al impuesto si el reconocimiento del sujeto pasivo de que se trata como organismo de

finés comparables a los de las entidades de Derecho público excediese los límites del margen de apreciación que asiste a los Estados miembros.»

1 – Lengua original: alemán.

2 – Sobre las ventajas de la tributación, véase la detallada exposición en las conclusiones de la Abogado General Sharpston presentadas el 8 de marzo de 2007 en el asunto Horizon Collage y Haderer (C-434/05 y C-445/05, Rec. p. I-4793), puntos 20 y ss.

3 – DO L 347, p. 1.

4 – DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

5 – Véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 6 de noviembre de 2003, Dornier (C-45/01, Rec. p. I-12911), apartado 64, y de 8 de junio de 2006, L.u.P. (C-106/05, Rec. p. I-5123), apartado 42, en relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, y las sentencias de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello (C-498/03, Rec. p. I-4427), apartado 49, y de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11), apartado 26, en relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), respectivamente, de la Sexta Directiva.

6 – Véanse las sentencias L.u.P., citada en la nota 5, apartado 42, y de 10 de junio de 2010, CopyGene (C-262/08, Rec. p. I-5053), apartado 63, sobre el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, y las sentencias de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 54; Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 5, apartado 51, y Zimmermann, citada en la nota 5, apartado 26, sobre el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), respectivamente, de la Sexta Directiva.

7 – Véase, en este sentido, la sentencia de 28 de enero de 2010, Eulitz (C-473/08, Rec. p. I-907), apartado 36, sobre la interpretación del concepto de enseñanza escolar y universitaria utilizado por el artículo 13, parte A, apartado 1, letra j), de la Sexta Directiva.

8 – Sentencia de 13 de octubre de 2005, iSt (C-200/04, Rec. p. I-8691), apartados 45 a 47, sobre el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva.

9 – Véanse las sentencias de 3 de abril de 2003, Hoffmann (C-144/00, Rec. p. I-2921), apartado 38, y Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 5, apartado 31, sobre el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva.

10 – Véanse las sentencias de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947), apartados 15 y ss., y Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 5, apartado 35.

11 – Véase en este sentido la sentencia Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 5, apartado 37.

12 – Sobre este requisito para el ejercicio de la facultad de apreciación por los Estados miembros, véanse las conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas el 14 de noviembre de 2002 en el asunto Hoffmann, citado en la nota 9, punto 66, sobre el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva.

13 – Véase la sentencia de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania (C-287/00, Rec. p. I-5811), apartado 47, sobre el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva.

14 – Véanse las sentencias Dornier, citada en la nota 5, apartados 64 a 66; Kingscrest Associates

y Montecello, citada en la nota 5, apartado 38; L.u.P., citada en la nota 5, apartados 41 a 43, y Zimmermann, citada en la nota 5, apartado 27, en relación con el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

15 – Véanse las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro, presentadas el 7 de marzo de 2006 en el asunto L.u.P., citado en la nota 5, punto 39, en relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

16 – Véase la sentencia Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 5, apartado 40, sobre el artículo 13, parte A, apartados 2, letra a), y 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva.

17 – Esta diferencia sistemática se explica ya en las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas el 13 de diciembre de 2001 en el asunto Kennemer Golf (C?174/00, Rec. p. I?3293), punto 38, y del Abogado General Léger presentadas el 15 de septiembre de 2005 en el asunto Ygeia (sentencia de 1 de diciembre de 2005, C?394/04, Rec. p. I?10373), punto 31, en relación con el artículo 13, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva.

18 – Véanse en este sentido las sentencias Ygeia, apartado 26, y de 9 de febrero de 2006, Kinderopvang Enschede (C?415/04, Rec. p. I?1385), apartados 22 y 25, en relación con el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva.

19 – Véase a este respecto también la primera cuestión prejudicial del asunto C?144/13 (sentencia de 7 de septiembre de 2006, VDP Dental Laboratory, Rec. p. I?12121).

20 – Conclusiones presentadas en el asunto VDP Dental Laboratory, citado en la nota 19, puntos 95 a 97; véanse también las conclusiones del Abogado General Fennelly presentadas el 18 de junio de 1998 en el asunto Victoria Film (C?134/97, Rec. p. I?7023), punto 46.

21 – Véase la sentencia VDP Dental Laboratory, citada en la nota 19, apartado 41.

22 – Véanse, entre otras, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), apartado 25; de 22 de junio de 1989, Costanzo (103/88, Rec. p. 1839), apartado 29; Kügler, citada en la nota 6, apartado 51, y la reciente de 8 de marzo de 2013, Marinov (C?142/12), apartado 37; véase la ya antigua sentencia de 4 de diciembre de 1974, van Duyn (41/74, Rec. p. 1337), apartado 12.

23 – Sentencia Zimmermann, citada en la nota 5, apartado 51, en relación con el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva.

24 – Véanse las sentencias de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark (C?150/99, Rec. p. I?493), apartado 35, y VDP Dental Laboratory, citada en la nota 19, apartado 40.

25 – Sentencia de 26 de febrero de 1986, Marshall (152/84, Rec. p. 723), apartado 48.

26 – Véase la sentencia de 22 de diciembre de 2010 (C?277/09, Rec. p. I?13805), apartados 37 y 41.

27 – Véase el punto 19 de las presentes conclusiones.

28 – Véase, en este sentido, la sentencia de 3 de marzo de 2011, Auto Nikolovi (C?203/10, Rec. p. I?1083), apartado 62.

- 29 – Véase la sentencia de 1 de febrero de 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (51/76, Rec. p. 113), apartados 25 a 29.
- 30 – Véase en este sentido también la sentencia *CopyGene*, citada en la nota 6, apartados 77 y 78, en relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.
- 31 – Sentencia *Dornier*, citada en la nota 5, apartados 81 y 82.
- 32 – Sentencia de 28 de junio de 2007, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies* (C?363/05, Rec. p. I?5517), apartados 59 a 62.
- 33 – Sentencias de 17 de febrero de 2005, *Linneweber y Akritidis* (C?453/02 y C?462/02, Rec. p. I?1131), apartado 37, y de 10 de noviembre de 2011, *Rank Group* (C?259/10 y C?260/10, Rec. p. I?10947), apartado 68.
- 34 – Véanse las sentencias *Dornier*, citada en la nota 5, apartados 69 y 70; *Linneweber y Akritidis*, citada en la nota 33, apartado 37, y *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust y The Association of Investment Trust Companies*, citada en la nota 32, apartado 48.
- 35 – Véanse las sentencias *Kügler*, citada en la nota 6, apartados 55 a 61; *Dornier*, citada en la nota 5, apartados 81 y 82, y *Zimmermann*, citada en la nota 5, apartado 32.
- 36 – Véanse las sentencias *Dornier*, citada en la nota 5, apartado 64; *L.u.P.*, citada en la nota 5, apartado 42, y *CopyGene*, citada en la nota 6, apartado 63, en relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, y *Kingscrest Associates y Montecello*, citada en la nota 5, apartado 49, y *Zimmermann*, citada en la nota 5, apartado 26, sobre el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva.
- 37 – Sentencias *CopyGene*, citada en la nota 6, apartados 64 y 65, sobre el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, y *Kügler*, citada en la nota 6, apartados 56 y 57, y *Zimmermann*, citada en la nota 5, apartados 31 y 33, sobre el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva.
- 38 – Conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas el 22 de febrero de 2005, *Kingscrest Associates y Montecello* (C?498/03, Rec. p. I?4427), punto 40, en relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva.
- 39 – Sentencia *CopyGene*, citada en la nota 6, apartado 73, en relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.
- 40 – Véanse los puntos 23 y ss. de las presentes conclusiones.
- 41 – Véase la sentencia, citada en la nota 24, apartados 34 y ss.