

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. GIOVANNI PITRUZZELLA

presentadas el 11 de julio de 2019 (1)

Asunto C-400/18

Infohos

contra

Belgische Staat

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación, Bélgica)]

«Procedimiento prejudicial — IVA — Exenciones — Agrupaciones autónomas de personas — Servicios prestados a miembros y a no miembros»

1. ¿Pierde una agrupación autónoma de personas compuesta por numerosos centros públicos de asistencia social, a los que presta servicios de interés general, su condición de sujeto pasivo exento del IVA para las actividades realizadas a favor de sus socios porque decida prestar servicios también a terceros?
2. Esta es, en esencia, la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional belga, que solicita al Tribunal de Justicia que examine la compatibilidad con el Derecho de la Unión de una disposición nacional que supedita la exención del IVA de las agrupaciones autónomas de personas compuestas por centros públicos de asistencia social a que presten servicios exclusivamente a los socios.
 - I. Marco jurídico
 - A. Derecho de la Unión Europea
3. El artículo 13 de la Directiva 77/388/CE 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, (2) dispone, en materia de exenciones en el interior del país, lo siguiente:
 - «A. Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general
 1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de

las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

f) las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia».

4. El artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva se corresponde con el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, (3) que deroga y sustituye a la Directiva 77/388. Sin embargo, pese a dicha derogación, dado que la fecha de los hechos controvertidos en el asunto principal es anterior a la fecha de entrada en vigor de la misma, al presente procedimiento se le aplica la Sexta Directiva.

B. Derecho belga

5. El artículo 44, apartado 2, punto 1 *bis*, del Btw-wetboek (Código belga del IVA), en su versión aplicable a los hechos, prevé la exención del pago del impuesto por:

«Los servicios que prestan a sus miembros las agrupaciones autónomas de personas que desarrollan una actividad exenta en virtud del presente artículo o respecto a la cual no están sujetas a tributación, siempre que los servicios sean directamente necesarios para el ejercicio de la actividad y estas agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les corresponda en los gastos comunes, y con la condición de que esta exención no pueda provocar distorsiones de la competencia; los requisitos de aplicación de esta exención se regularán mediante Real Decreto.»

6. El artículo 2 del Koninklijk Besluit nr. 43 van 5 juli 1991 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten (Real Decreto n.º 43, de 5 de julio de 1991, relativo a la exención del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios prestados por agrupaciones económicas de personas a sus miembros) (Belgische Staatsblad de 6 de agosto de 1991), dispone:

«Los servicios prestados a sus miembros por las agrupaciones autónomas de personas a que se refiere el artículo 1 estarán exentos del pago del impuesto con la condición de que:

1. Las actividades de la agrupación consistan exclusivamente en la prestación de servicios directamente en favor de sus propios miembros y que todos ellos desarrollen una actividad exenta en virtud del artículo 44 del Código o respecto a la cual no tengan la condición de sujetos pasivos.»

II. Hechos, procedimiento principal y cuestión prejudicial

7. Infohos, recurrente en el procedimiento principal, es una asociación dedicada a la informatización de hospitales que fue constituida por diversos centros públicos de asistencia social (Openbare centra voor maatschappelijk welzijn; en lo sucesivo, «CPAS»). (4) Infohos presta servicios de informatización de hospitales a sus CPAS asociados y, además de los servicios prestados a sus miembros, ofrece servicios a personas no miembros. El 5 de septiembre de 2000

celebró un contrato con IHC Group NV con el fin de desarrollar de forma conjunta, a petición de la propia Infohos, aplicaciones informáticas nuevas o innovadoras para los hospitales asociados en condición de miembros de Infohos.

8. Infohos no instó su registro como sujeto pasivo a efectos del IVA, puesto que entendía, por un lado, que no podía ser considerada como tal con arreglo al artículo 6 del Código del IVA (5) y, en cualquier caso, que estaba exenta en virtud del artículo 44, apartado 2, punto 1 *bis*, del citado Código.

9. El 20 de abril de 2005, a raíz de un control, la Administración tributaria consideró que los servicios que se prestan recíprocamente Infohos e IHC Group NV (como persona no miembro de la agrupación) debían estar sujetos al IVA. Además, según la Administración tributaria, la realización de operaciones sujetas al impuesto para no miembros suponía que las operaciones efectuadas con sus miembros también debían quedar sujetas al IVA, por lo que Infohos no podía acogerse a la exención del impuesto por los servicios prestados a sus miembros, prevista en el artículo 44, apartado 2, punto 1 *bis*, del Código del IVA.

10. El 13 de diciembre de 2005, la Administración tributaria levantó un acta de comprobaciones y, en virtud de ella, emitió un requerimiento de pago declarando su carácter ejecutivo.

11. El 22 de mayo de 2007, mediante escrito presentado ante el Rechtbank van eerste aanleg Brugge (Tribunal de Primera Instancia de Brujas, Bélgica), Infohos interpuso recurso contra tal requerimiento, solicitando que se suspendiera su ejecución, así como que se declarase que no se adeudaban los importes reclamados; con carácter subsidiario, solicitó que se ordenara anular las sanciones impuestas o, cuando menos, se redujeran sustancialmente, se devolvieran todos los importes percibidos en virtud del requerimiento más los intereses de demora, y se condenara en costas al demandado.

12. Mediante sentencia de 23 de febrero de 2009, el mencionado órgano jurisdiccional declaró que no concurrían los requisitos para la aplicación de la exención prevista en el artículo 44, apartado 2, punto 1 *bis*, del Código del IVA y que la recurrente adeudaba el IVA por todos los servicios prestados por ella, tanto a miembros como a no miembros.

13. Infohos interpuso recurso contra esta resolución ante el Hof van Beroep te Gent (Tribunal de Apelación de Gante, Bélgica), el cual, mediante sentencia de 21 de septiembre de 2010, declaró que Infohos no podía invocar la exención establecida en el artículo 44, apartado 2, punto 1 *bis*, del Código del IVA, en la medida en que también prestaba servicios a personas no miembros, por lo que la aplicación de la exención falsearía la competencia. No obstante, también declaró que Infohos, en su condición de sujeto pasivo mixto, podía ejercitar una acción contra el Estado belga solicitando el reembolso de 117 781,03 EUR.

14. El 5 de julio de 2012, la Administración tributaria interpuso recurso de casación ante el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación, Bélgica). Mediante sentencia de 31 de octubre de 2014, el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) anuló la sentencia del Hof van Beroep te Gent (Tribunal de Apelación de Gante) basándose en que resulta contradictorio afirmar, por un lado, que la recurrente no puede invocar el artículo 44, apartado 2, punto 1 *bis*, del Código del IVA, puesto que Infohos presta servicios no solo a sus miembros sino también a no miembros, lo cual implica que se le atribuye la condición de sujeto pasivo en su integridad, y, por otro lado, que Infohos puede invocar la condición de sujeto pasivo mixto en el sentido del artículo 46 del Código del IVA, para acogerse a la exención de los servicios prestados a sus miembros, en proporción a los servicios prestados a personas no miembros, con el derecho a deducción limitado a los servicios sujetos al impuesto prestados a personas no miembros.

15. El Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) devolvió el asunto al Hof van Beroep Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes, Bélgica). En la sentencia de 20 de septiembre de 2016, este órgano jurisdiccional declaró que la autorización para comercializar, a cambio de una retribución, aplicaciones informáticas que son de la exclusiva propiedad de la recurrente o pertenecen *pro indiviso* a ella y a IHC Group NV, está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 18, apartado 1, párrafo segundo, punto 7, del Código del IVA, por lo que debe tener la consideración de servicio sujeto al impuesto. Además, declaró que, a la vista de que no se limita a la prestación de servicios a sus miembros, sino que también, a través de IHC Group NV, con quien celebró un acuerdo de colaboración, comercializa entre no miembros aplicaciones informáticas desarrolladas por ella o por encargo de ella, la recurrente no puede invocar la exención prevista en el artículo 44, apartado 2, punto 1 *bis*, del Código del IVA respecto de ninguna de sus actividades.

16. Infohos impugnó, pues, la sentencia ante el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación), alegando que el requisito de aplicación de la exención prevista en el artículo 2, apartado 1, del Real Decreto, en virtud del cual la agrupación autónoma de personas (en lo sucesivo, «AAP») (6) puede prestar servicios exclusivamente a sus miembros, no está previsto en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f) de la Sexta Directiva y que, por tanto, la disposición nacional no se atiene a la normativa de Derecho de la Unión.

17. El órgano jurisdiccional remitente, el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) señala que el Hof van Beroep Antwerpen (Tribunal de Apelación de Amberes) consideró que una interpretación estricta del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, y en particular del requisito establecido en dicha disposición, que prevé la obligación de las AAP de exigir a sus miembros únicamente el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, excluye que las prestaciones de servicios puedan ser realizadas también a favor de personas no miembros. Además, dado que no se limitaba a prestar servicios a sus miembros, sino que también comercializaba aplicaciones informáticas de marketing entre terceros, Infohos no podía invocar la exención para el conjunto de sus actividades.

18. El litigio así planteado solo puede resolverse, según el órgano jurisdiccional remitente, mediante la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva.

19. Por tanto, el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) ha suspendido el procedimiento y ha planteado al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, actualmente artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, en el sentido de que permite a los Estados miembros supeditar la exención establecida en dicha disposición a un requisito de exclusividad en virtud del cual una agrupación autónoma que también preste servicios a personas no miembros de la misma quede sujeta en su totalidad al IVA, incluso por los servicios prestados a sus miembros?»

III. Análisis jurídico

20. Mediante su petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva se opone a una legislación como la belga que admite la exención del pago del IVA para las AAP exclusivamente en el caso en que presten servicios solo a los miembros de la agrupación.

21. En caso contrario, si se considerase que tal disposición nacional es compatible con el Derecho de la Unión, de ello resultaría que, en todos los supuestos en que una AAP preste

asimismo servicios a personas no miembros, esta se convertiría en sujeto pasivo del IVA también a efectos de los servicios prestados a sus propios miembros.

22. La calificación de la recurrente en el procedimiento principal como AAP y el hecho de que la actividad ejercida cumple —al menos frente a sus miembros— los requisitos establecidos en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, y por tanto los requisitos previos para que los servicios prestados queden exentos del IVA, no se cuestionan específicamente y, por consiguiente, pueden considerarse probados en el presente asunto. En cualquier caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar en concreto que se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f). (7)

23. Por otro lado, ha de añadirse que el órgano jurisdiccional remitente está obligado asimismo a examinar la compatibilidad de la oferta de servicios a no miembros con el objeto social de la AAP. En efecto, si la actividad dirigida a los no miembros queda excluida del objeto de la AAP, las consecuencias que se deriven de ello deberán valorarse sobre la base del Derecho nacional.

24. Son dos las tesis sostenidas, en esencia, por los interesados que han presentado observaciones, para responder a la cuestión prejudicial planteada.

25. La primera tesis, formulada por la Comisión y por la recurrente principal, propugna una respuesta negativa a la cuestión prejudicial rechazando, en consecuencia, la compatibilidad con el Derecho de la Unión de una disposición como la belga, que supedita la exención del IVA a que los servicios de la agrupación sean ofrecidos de forma exclusiva a los socios.

26. En particular, esta tesis se basa en la premisa de que excluir de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), a las AAP que también prestan servicios a no miembros implicaría una interpretación excesivamente restrictiva de tal disposición dando lugar, por tanto, a una aplicación compleja, cuando no imposible, de la exención.

27. Procede precisar a este respecto que la prestación de servicios a terceros por una AAP solo se admitiría si estuviera sujeta a la imposición normal (a menos que fuesen objeto de otra exención), con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, que define el ámbito de aplicación de la citada Directiva.

28. Por consiguiente, según esta tesis, la posibilidad de prestar servicios a personas que no forman parte de la agrupación no puede cuestionarse por un requisito de exclusividad adicional, ajeno al contenido de la disposición del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva.

29. La segunda tesis, defendida por el Gobierno belga y el Gobierno portugués, se decanta por una respuesta afirmativa a la cuestión prejudicial y, por tanto, sostiene la compatibilidad con el Derecho de la Unión de una disposición como la belga que supedita la exención del IVA a que los servicios de la agrupación sean ofrecidos de forma exclusiva a los socios.

30. En su opinión, la necesaria exclusividad se desprende de la propia disposición, por cuanto prevé, entre otras cosas, que la exención se concederá a menos que entrañe una distorsión de la competencia, que se daría en el caso de servicios ofrecidos a terceros, puesto que la AAP está constituida principalmente con el único fin de ofrecer servicios a las personas asociadas.

31. Asimismo, a su juicio, el requisito de exclusividad tiene la función de garantizar una correcta aplicación del principio de neutralidad fiscal.

32. Me parece más convincente la primera tesis, con las precisiones que expondré a

continuación.

33. En primer lugar, es necesario comprobar si la adopción de tal requisito de exclusividad es conforme con una interpretación literal, sistemática y teleológica del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva (8) y, en segundo lugar, si los Estados miembros disponen de un margen de apreciación para introducirlo.

A. Interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva en relación con los objetivos de dicha Directiva y la función de las exenciones

34. El texto de la disposición citada no hace referencia alguna a la necesidad de que la prestación de servicios a sus socios sea exclusiva.

35. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones del IVA —las cuales, como se pondrá de manifiesto en el punto 41 de las presentes conclusiones, constituyen conceptos autónomos de Derecho de la Unión— son de interpretación restrictiva, dado que dichas exenciones establecen una excepción al principio general de que el IVA debe percibirse por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo.

36. Sin embargo, tal interpretación restrictiva por parte del Estado miembro en el momento de la transposición de la Directiva no puede llegar hasta el punto de hacer excesivamente difícil la aplicación del régimen de exenciones, privando de efectos al concepto autónomo de las mismas. (9)

37. Por consiguiente, es necesario hacer referencia a la *ratio* de la propia disposición.

38. El objetivo de la Sexta Directiva sobre el IVA (10) consiste en armonizar las legislaciones nacionales con el fin de establecer un sistema común del impuesto sobre el valor añadido y, por tanto, una base imponible uniforme.

39. Este objetivo se precisa en el noveno considerando en los términos siguientes: «considerando que la base imponible debe someterse a una armonización, con el fin de que la aplicación del tipo impositivo comunitario a las operaciones imponibles conduzca a resultados comparables en todos los Estados miembros». (11)

40. En efecto, como especifica el undécimo considerando de la Sexta Directiva, «conviene establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios de las Comunidades puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros».

41. De ello se deduce, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, que el objetivo de que los recursos propios puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros solo puede alcanzarse mediante una interpretación y una aplicación armonizadas de las exenciones, que entraña la elaboración de un concepto autónomo de Derecho de la Unión de tales exenciones. (12)

42. Más concretamente, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), prevé la exención del IVA de que pueden beneficiarse algunas AAP que se basan en un sistema de autoasistencia, es decir, una agrupación cuyo fin es prestar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de su actividad (que debe ser una actividad exenta o para la cual no tengan la condición de sujeto pasivo) y que se limita a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común.

43. En efecto, la finalidad de tal exención consiste en «establecer una exención del IVA para evitar que la persona que ofrezca determinados servicios quede sujeta al pago de dicho impuesto

cuando se ha visto obligada a colaborar con otros profesionales a través de una estructura común que se hace cargo de las actividades necesarias para que se cumplan dichos servicios», (13) así como «eximir del IVA determinadas actividades de interés general, con el fin de facilitar el acceso a determinadas prestaciones y el suministro de determinados bienes, al evitar los costes adicionales que se derivarían en caso de estar sujetas al IVA». (14)

44. Como se desprende de las observaciones recogidas en los autos, la Comisión, a falta de una interpretación de la norma de exención por el Tribunal de Justicia, ha precisado en diversos documentos de trabajo sobre el IVA que ni el carácter particular de la exención ni la necesidad de realizar una interpretación restrictiva de la exención pueden justificar la prohibición de que los beneficiarios también realicen actividades (siempre que estén sujetas a imposición) para terceros. (15)

45. De la *ratio* de la disposición citada y de las exenciones previstas no se desprende, por tanto, como se aclara asimismo en documentos oficiales de la Comisión, la necesidad de establecer un requisito de exclusividad de los servicios ofrecidos por las AAP a sus socios.

46. Por último, en lo relativo a la coherencia de una disposición como la belga con los objetivos de la exención, esta, en cualquier caso, parece, en su rigidez, desproporcionada respecto al objetivo.

47. El Tribunal de Justicia ha recordado en varias ocasiones que conforme al principio de proporcionalidad, que forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión, los medios empleados para aplicar la Sexta Directiva deben ser adecuados para lograr los objetivos previstos por esa normativa y no deben exceder de lo necesario para alcanzarlos. (16)

48. La pérdida de la exención también para las operaciones realizadas a favor de los socios puede, en cambio, alterar el equilibrio de la disposición de Derecho de la Unión por un propósito «sancionador», ajeno al espíritu de la Directiva.

49. Parece más correcto, a efectos de la aplicación de la exención, atender a la actividad ejercida por el sujeto más que a la naturaleza de ese sujeto.

50. Ello significa que la exención prevista debe concederse únicamente a los servicios prestados por las AAP a sus miembros, pero no que las AAP solo puedan ofrecer servicios a sus miembros. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que a los servicios prestados a sus miembros por AAP se les aplica la exención prevista por dicha disposición, aunque estas prestaciones se faciliten a uno solo o a varios de dichos miembros. (17)

51. Es la actividad desarrollada a favor de los socios, para los fines protegidos por la disposición de Derecho de la Unión, la que merece protección y, por consiguiente, exención, y no ya la naturaleza del sujeto la que debiera considerarse merecedora de la exención únicamente si ofreciese prestaciones exclusivamente a los miembros de la propia agrupación. Y ello con la condición, naturalmente, de que el juez nacional compruebe que quien solicita la exención cumple los requisitos previstos en la Sexta Directiva. (18)

B. Margen de apreciación de los Estados miembros

52. El artículo 13, parte A, apartado 1, prevé que los Estados miembros establecerán las condiciones «a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso».

53. La letra f) añade que la exención no podrá «provocar distorsiones de la competencia».
54. El margen de apreciación de los Estados miembros en la fijación de los requisitos para acogerse a la exención no puede llegar a alterar la definición del contenido de las exenciones enumeradas en la Directiva. (19)
55. Por tanto, el Estado miembro no puede introducir disposiciones que priven de contenido la exención o hagan su aplicación más difícil o imposible. (20)
56. Tal situación puede darse en el caso de que el Estado miembro, en ejecución de la Directiva, adopte medidas estrictas de carácter general, como las previstas en el artículo 2 del Real Decreto belga, que limitan el ámbito de aplicación de la exención.
57. La expresión «a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas» pretende, a mi juicio, permitir a los Estados miembros introducir regímenes nacionales idóneos para no hacer excesivamente compleja a los operadores económicos la aplicación de las exenciones y, en su caso, para racionalizar también las modalidades de control.
58. Ciertamente, no puede entenderse, como parece desprenderse de algunas de las alegaciones de las partes, en el sentido de que esta expresión únicamente tenga por objeto facilitar las comprobaciones de las autoridades competentes.
59. Además, de los autos no se deduce en qué podría consistir la excesiva dificultad para las autoridades nacionales de aplicar y controlar la correcta aplicación de las exenciones previstas en la Directiva. (21)
60. Corresponderá al órgano jurisdiccional nacional comprobar que los beneficiarios de las exenciones lleven una contabilidad ordenada y separada que permita los necesarios controles por las autoridades competentes.
61. No obstante, esta expresión no puede dar lugar a la introducción de un requisito estricto de exclusividad, ajeno, como se ha señalado, a la letra y la *ratio* de la disposición de Derecho de la Unión.
62. Lo mismo debe afirmarse acerca de la otra parte de la citada disposición, que faculta a los Estados miembros a establecer las condiciones para «evitar todo posible fraude, evasión o abuso».
63. Esta tampoco permite considerar necesaria la previsión adicional, que no existe en la Directiva, de exclusividad de la prestación de servicios a favor de los socios.
64. La eventual prestación de servicios a terceros no puede considerarse una modalidad susceptible de favorecer fraudes, elusiones o abusos en la medida en que tal prestación esté debidamente separada en la contabilidad de la agrupación y sujeta al pago del impuesto devengado.
65. En cuanto atañe, por último, al riesgo de distorsiones de la competencia, el análisis puede resultar más complejo pero, a mi juicio, conduce a la misma conclusión sobre la posibilidad de que las AAP presten o no servicios a terceros no socios.
66. El Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de declarar que «debe denegarse la concesión de la exención del IVA si existe un riesgo real de que la exención pueda por sí sola, de inmediato o en el futuro, provocar distorsiones de la competencia». (22)

67. Como ya ha afirmado la Abogado General Kokott, la existencia de una distorsión de la competencia no puede decidirse de antemano y en abstracto para determinados sectores. Por tanto, la Sexta Directiva no ofrece al legislador nacional ningún margen de apreciación en orden a la introducción de una disposición abstracta que prescinda de una comprobación concreta de la distorsión de la competencia. (23)

68. En cambio, una disposición como la belga, según cabe deducir de los autos, donde el Gobierno belga basa las razones para adoptar el requisito de exclusividad fundamentalmente en una posible distorsión de la competencia, parte de la premisa, en una disposición general y rígida, sin ningún margen de apreciación para el órgano jurisdiccional, de que la prestación de servicios a terceros distorsiona la competencia en ese mercado específico.

69. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, a fin de determinar si la aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 a una actividad determinada es susceptible de provocar distorsiones de la competencia, el legislador nacional tiene ciertamente la posibilidad de establecer normas que las autoridades competentes puedan aplicar y controlar sin dificultad. No obstante, estos requisitos no pueden afectar a la definición del contenido de las exenciones previstas por dicha Directiva, precisando al mismo tiempo que el requisito relativo a la inexistencia de distorsiones de la competencia establecido en el artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112 no tiene como consecuencia permitir al Estado miembro limitar de manera general el ámbito de aplicación de tal exención. (24)

70. La exención podría generar una distorsión de la libre competencia si la mayor parte de los servicios fueran prestados a no miembros y los servicios prestados a no miembros de la agrupación también estuvieran exentos del pago del IVA.

71. Ninguna de las dos situaciones puede darse en la interpretación que se propone, por lo que debe considerarse que tampoco en este aspecto son convincentes las alegaciones a favor de la necesidad de un requisito de exclusividad, sobre todo a falta de elementos concretos que respalden tales alegaciones.

C. Límites a la posibilidad de que las AAP presten servicios a terceros no socios

72. Los requisitos de la exención previstos en el artículo en cuestión, como recuerda también la Comisión en sus observaciones presentadas en el procedimiento, pueden resumirse del modo siguiente: que los servicios exentos sean prestados por una agrupación autónoma de personas; que tal agrupación ejerza una actividad exenta o para la cual no tenga la condición de sujeto pasivo; que el objeto de tales prestaciones sea proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, y que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos comunes.

73. Todas estas condiciones deben ser verificadas por el órgano jurisdiccional nacional.

74. No obstante, procede aclarar que, desde el punto de vista de la interpretación teleológica y sistemática hasta aquí propuesta, deben concurrir ciertos requisitos adicionales para que pueda existir una exención del IVA por los servicios prestados a los socios en el caso de que una persona ofrezca servicios también a personas ajenas a la agrupación (gravados con el IVA).

75. En primer lugar, es necesario que los servicios ofrecidos a los socios prevalezcan desde un punto de vista cuantitativo sobre los prestados a terceros, los cuales, por tanto, solo podrán tener carácter residual en el conjunto de las actividades de la agrupación. (25)

76. Y ello con el fin de evitar que se desnaturalice la función de las agrupaciones y que de tal modo puedan realizarse actos de elusión de la norma que pudieran falsear la competencia.

77. En segundo lugar, y también con el fin de no desnaturalizar la mencionada función, es preciso que el beneficiario de la exención demuestre que la actividad ejercida en beneficio de terceros distintos de los socios responde a motivos de eficiencia técnica, que también puedan beneficiar en el futuro a los socios.

78. Las dos comprobaciones que acaban de describirse incumben al órgano jurisdiccional nacional, que deberá aplicar los criterios interpretativos antes expuestos para concluir si existe o no derecho a la exención en el caso de una persona que preste servicios a sus socios y también a terceros.

79. Hechas estas precisiones, necesarias para preservar la coherencia de los objetivos de la Directiva y de las exenciones, es aún más difícil que quepa temer riesgos de distorsión de la competencia, al tiempo que, en cambio, se subraya la función de las exenciones, consistente en compensar a las AAP una desventaja competitiva frente a quienes realizan las prestaciones de servicios de la agrupación mediante sus propios empleados o en el seno de un grupo a efectos del IVA. (26)

IV. Conclusión

80. A la luz de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la petición de decisión prejudicial planteada por el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación, Bélgica) del modo siguiente:

«El artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, actualmente artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, debe interpretarse en el sentido de que no permite a los Estados miembros supeditar la exención prevista en dicho artículo a un requisito de exclusividad en virtud del cual una agrupación autónoma que también presta servicios a personas no miembros esté sujeta íntegramente al IVA, incluso por los servicios prestados a sus miembros.

Corresponderá al órgano jurisdiccional nacional comprobar que concurren los requisitos de exención establecidos en la disposición antes citada y, en caso de que también se presten servicios a no miembros, verificar que, a fin de no desnaturalizar la finalidad de la exención, estos últimos servicios no prevalezcan cuantitativamente sobre los prestados a los miembros y estén justificados por razones de eficiencia técnica que puedan beneficiar también a los miembros.»

1 Lengua original: italiano.

2 DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3 DO 2006, L 347, p. 1.

4 De los autos se desprende que Infohos es una asociación constituida el 21 de febrero de 1986 en la forma de ente público por CPAS de Alost, Blankenberge, Brujas, Gante, Cortrique, Ostende y Ronse. El artículo 3 de los estatutos dispone que el objeto de la asociación es asegurar, analizar, organizar y gestionar sistemas informáticos de apoyo para la organización de los hospitales de sus miembros, así como de las actividades conexas desarrolladas por tales miembros.

5 El citado artículo dispone que los establecimientos públicos no serán considerados sujetos

pasivos por las actividades u operaciones que desarrollen en cuanto autoridades públicas, aun cuando mediante dichas actividades u operaciones perciban derechos, gravámenes, tasas o retribuciones.

6 Por agrupación autónoma de personas (AAP) se entenderá la agrupación de personas o empresas que entreguen bienes o presten servicios a sus miembros de forma autónoma.

7 Véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713), apartado 27.

8 Con respecto a la interpretación de dicha disposición, véase la sentencia de 21 septiembre de 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719), apartado 29 y jurisprudencia citada, según la cual, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión deben tenerse en cuenta no solo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de que forma parte.

9 En este sentido, también en relación con la interpretación de la citada disposición, véase la sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713), apartado 30 y jurisprudencia citada. El Tribunal de Justicia afirma que, aun siendo necesaria una interpretación restrictiva, ello no significa que los términos empleados para definir las exenciones hayan de interpretarse de tal manera que estas queden privadas de efectos o las haga casi inaplicables en la práctica.

10 Al igual que el objetivo de la vigente Directiva 2006/112.

11 Noveno considerando de la Sexta Directiva.

12 Sobre este aspecto, véanse las sentencias de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), apartado 11, y de 14 de diciembre de 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792), apartado 26.

13 Sentencias de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713), apartado 37, y de 21 de septiembre de 2017, Comisión/Alemania (C-616/15, EU:C:2017:721), apartado 56.

14 Sentencias de 21 septiembre de 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719), apartado 33 y jurisprudencia citada, y de 21 septiembre de 2017, Comisión/Alemania (C-616/15, EU:C:2017:721), apartados 47 y 48 y jurisprudencia citada en relación con la finalidad de artículo 132, apartado 1, letra f), en el marco de la Directiva 2006/112.

15 Como se desprende de los autos, el Comité del IVA se ha expresado sobre este aspecto en relación con el artículo 132, apartado 1, letra f), pero la Comisión sostiene que tal interpretación puede extenderse al artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), anteriormente vigente, en virtud de la identidad de contenido; véase el artículo 398 de la Directiva 2006/112/CE, documento de trabajo n.º 654 de 3 de marzo de 2010, punto 3.4, letra a).

16 Sentencia de 23 noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017), apartado 25, y, por analogía, sentencia de 26 de abril de 2012, Comisión/Países Bajos (C-508/10, EU:C:2012:243), apartado 75.

17 Sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713), apartado 43.

18 Sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de

Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713), apartado 27.

19 Sobre este aspecto, véanse las sentencias de 14 de diciembre de 2006, VDP Dental Laboratory, (C-401/05, EU:C:2006:792), apartado 26 y jurisprudencia citada, y de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 39 y jurisprudencia citada.

20 Véase también la sentencia de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713), apartado 30 y jurisprudencia citada.

21 Véase, sobre este aspecto, el artículo 398 de la Directiva 2006/112/CE, documento de trabajo n.º 654 de 3 de marzo de 2010, punto 3.4, letra a), en el que se mencionan los posibles obstáculos y dificultades prácticas para las autoridades, los cuales, sin embargo, según se afirma, no difieren de las dificultades prácticas que se dan en otras muchas situaciones en las que es necesario examinar las actividades sujetas a gravamen y las actividades exentas. Asimismo, la Comisión ha subrayado que tal análisis se ha recogido y desarrollado en el documento de trabajo adjunto al Libro Verde sobre el futuro del IVA [SEC(2010) 1455 final, de 1 de diciembre de 2010] y en los posteriores trabajos del Comité del IVA (artículo 398 de la Directiva 2006/112/CE, documento de trabajo n.º 856 de 6 de mayo de 2015, punto 3.1.10).

22 Sentencia de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), apartado 64, y conclusiones presentadas por la Abogada General Kokott en el asunto Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150), punto 68.

23 Conclusiones presentadas por la Abogada General Kokott en el asunto DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145), punto 22.

24 Sentencia de 21 de septiembre de 2017, Comisión/Alemania (C-616/15, EU:C:2017:721), apartado 65 y jurisprudencia citada y apartado 67.

25 De los documentos obrantes en autos se desprende que, a partir del 1 de julio de 2016, a raíz de una solicitud de aclaraciones de la Comisión al Gobierno belga, entró en vigor en Bélgica un nuevo régimen de exención para las AAP. En particular, el nuevo artículo 44, apartado 2 *bis*, del Código del IVA, prevé que, en el caso de que una AAP preste también servicios a no miembros, los servicios prestados a sus miembros se beneficiarán de la exención en el caso de que tales operaciones representen la parte preponderante de la actividad desarrollada por la AAP.

26 Conclusiones presentadas por la Abogado General Kokott en el asunto Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150), punto 67.