

Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 12 de marzo de 2015

Asunto: C594/2013 ECLI:EU:C:2015:164

Partes: «go fair» Zeitarbeit OHG y Finanzamt Hamburg-Altona

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial - IVA - Directiva 2006/112/CE - Artículo 132, apartado 1, letra g) - Exención de las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social - Concepto de “organismos a los que [se ha reconocido] carácter social” - Empresa de trabajo temporal - Puesta a disposición de cuidadores cualificados - Exclusión de la exención».

1. Comentario

Esta sentencia aborda la interpretación de la exención de 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”, prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido⁹. Asimismo se toma en consideración la exclusión de la exención del artículo 134, letra a) de dicha Directiva, referida al caso en que las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas.

Se analizan también las normas internas de transposición en Alemania. Concretamente, el artículo 4, punto 16, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz, UStG) y artículo 12, apartado 1, de la Ley por la que se regula la cesión de mano de obra (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung)¹⁰. El Tribunal recuerda que cada Estado miembro dispone de una facultad de apreciación para establecer en su Derecho nacional las normas conforme a las cuales puede concederse el reconocimiento de su carácter social a los centros que lo soliciten.

El Tribunal señala que, si bien las exenciones se han de interpretar restrictivamente, no pueden ser privadas de sus efectos. Es preciso ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad. Apunta los elementos a tomar en consideración, de acuerdo con el Derecho de la Unión y bajo el control de los tribunales nacionales, para determinar las entidades con carácter social.

⁹ DO L 347, p. 1; y su corrección de errores en DO 2007, L 335, p. 60.

¹⁰ En sus versión respectivas de la Ley de 19 de diciembre de 2008, BGBl. 2008 I, p. 2794 y la Ley de 23 de diciembre de 2002, BGBl. 2002 I, p. 4607.

2. Antecedentes

Durante el ejercicio fiscal de 2010, «go fair» Zeitarbeit OHG realizó determinadas prestaciones de servicios y la Administración tributaria de Hamburgo-Altona sometió al tipo impositivo general del Impuesto sobre el volumen de negocios los ingresos procedentes de las mismas. «Go fair» recurrió y el Tribunal de lo contencioso-administrativo de Hamburgo en materia tributaria (“Finanzgericht Hamburg”) desestimó el recurso. Interpuesto recurso de casación ante el Tribunal Supremo federal en materia tributaria (“Bundesfinanzhof”), éste entiende que la sociedad no cumple los requisitos establecidos en el artículo 4, punto 16, letra k), de la UStG, puesto que presta un servicio de cesión de trabajadores con carácter temporal; pero como llevó a cabo prestaciones de servicios «directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social», considera que no es posible excluir que pueda invocar directamente el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112. Por ello, plantea esta petición de decisión prejudicial, con arreglo al artículo 267 TFUE, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de noviembre de 2013. El asunto fue juzgado sin conclusiones, tras haberse oído al Abogado General Mengozzi.

3. Cuestiones planteadas

1. “Sobre la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112:

- a) ¿Puede un Estado miembro ejercitar el margen de apreciación que le asiste a la hora de reconocer un organismo de carácter social de tal manera que, pese a reconocer a personas que prestan sus servicios a cajas sociales y de seguro de dependencia, no reconoce tal carácter a los cuidadores diplomados que prestan sus servicios directamente a personas dependientes?
- b) En caso de que se deba reconocer como organismos de carácter social a los cuidadores diplomados, ¿se deduce el reconocimiento de una empresa de trabajo temporal que cede cuidadores diplomados a centros de atención reconocidos (centros destinatarios) del reconocimiento de los trabajadores cedidos?

2. Sobre la interpretación del artículo 134, letra a), de la Directiva 2006/112:

¿Es indispensable para la prestación de servicios de asistencia por parte del centro de atención destinatario (cesionario de la mano de obra) la puesta a disposición de cuidadores diplomados, como operación directamente relacionada con la asistencia social y con la seguridad social, cuando dicho centro destinatario no puede prestar sus servicios sin tales trabajadores?”

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala) declara:

“El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que ni los cuidadores diplomados que prestan sus servicios directamente a personas dependientes ni una empresa de trabajo temporal que pone tales trabajadores a disposición de centros a los que se

ha reconocido carácter social entran dentro del concepto de «organismos a los que [se ha reconocido] carácter social», que figura en dicha disposición”.

5. Fundamentos de la sentencia

“Procede recordar de entrada que los términos empleados para designar las exenciones que figuran en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 132 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos (véanse las sentencias *Horizon College*, C-434/05, EU:C:2007:343, apartado 16; *Comisión/ Países Bajos*, C-79/09, EU:C:2010:171, apartado 49; *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 22, y *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, apartados 26 y 27)” (apartado 17).

“Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, las autoridades nacionales deben tomar en consideración varios elementos, de acuerdo con el Derecho de la Unión y bajo el control de los tribunales nacionales, para determinar las entidades a las que, con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, debe reconocerse un «carácter social» a efectos de dicha disposición. Entre tales elementos pueden figurar la existencia de disposiciones específicas, tanto nacionales como regionales, legales o de carácter administrativo, fiscales o de seguridad social, el carácter de interés general de las actividades del sujeto pasivo de que se trate, el hecho de que otros sujetos pasivos que desarrollen las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar, así como la posibilidad de que seguros de enfermedad u otros organismos de seguridad social se hagan cargo, en gran parte, del coste de las prestaciones en cuestión (véanse, en este sentido, las sentencias *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, apartados 57 y 58; *Kingscrest Associates y Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, apartado 53, y *Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 31)” (apartado 20).

“... De conformidad con el artículo 9 de la Directiva 2006/112, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica. En consecuencia, en virtud del artículo 10 de la misma Directiva, este requisito excluye de la tributación a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario” (apartado 23).

“En lo que respecta, por un lado, al concepto de «organismo», que figura en la citada disposición, según la jurisprudencia, éste es suficientemente amplio para incluir entidades privadas con ánimo de lucro (véase la sentencia *Kingscrest Associates y Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, apartado 35 y la jurisprudencia citada). En consecuencia, una sociedad colectiva como «go fair» puede ser considerada un «organismo» en el sentido de esta disposición” (apartado 27).

“En cambio, en lo que atañe, por otro lado, a los términos «[de] carácter social», es preciso declarar que la puesta a disposición de trabajadores no constituye, como tal, una prestación de servicios de interés general realizada en el

sector social. A este respecto, carece de pertinencia que los trabajadores de que se trate sean cuidadores o que se pongan a disposición de centros de atención reconocidos" (apartado 28).

