

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 28 de julio de 2016

Asunto: C-543/14.

Partes: *Ordre des barreaux francophones et germanophone y otros, Jimmy Tessens y otros, Orde van Vlaamse Balies, Ordre des avocats du barreau d'Arlon y otros y Conseil des ministres.*

Síntesis:

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

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El presente pronunciamiento encuentra su génesis en la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de la Directiva 2006/112/CE. Tal petición se suscita a raíz de los recursos de anulación presentados⁶ ante el Tribunal Constitucional belga respecto al artículo 60 de la Ley de 30 de julio de 2013, a través de la cual se suprimió (con efectos desde el 1 de enero de 2014) la exención del IVA sobre los servicios prestados por los abogados, que Bélgica había mantenido con apoyo en la Disposición transitoria del artículo 371 de la citada Directiva.

Ante la aplicación a estos servicios del tipo de gravamen del 21%, se plantean dudas acerca de si esta sujeción y el incremento del coste de tales servicios que la misma comporta, son compatibles con el derecho a la tutela judicial efectiva y, en concreto, con el derecho a contar con asistencia letrada. Adicionalmente, surge el interrogante de si tal sujeción respeta el principio de igualdad de armas, pues resulta evidente que el aumento del coste sólo afecta a los administrados que no son sujetos pasivos del IVA y que tampoco tienen derecho a la asistencia jurídica gratuita; en comparación con aquellos ciudadanos que, al tener la condición de sujetos pasivos del IVA, sí pueden deducir el IVA soportado por estos servicios.

A la vista de las dudas generadas al respecto, el Tribunal Constitucional belga decide suspender el procedimiento y elevar al Tribunal europeo cuatro cuestiones prejudiciales, la primera de las cuales versa sobre los aspectos señalados en el párrafo anterior, mientras que las cuestiones segunda a cuarta se formulan para el caso de que el Tribunal de Justicia respondiera negativamente a la primera cuestión.

Se reproduce a continuación la primera cuestión prejudicial, que constituye el centro nuclear del pronunciamiento comentado: "1. a) Al someter al IVA las prestaciones de servicios realizadas por los abogados, sin tener en cuenta, desde el punto de vista del derecho a la asistencia de un abogado y del principio de igualdad de armas, si el justiciable que no disfruta de asistencia jurídica gratuita es o no sujeto pasivo del IVA, ¿es compatible la Directiva 2006/112 con el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, puesto en relación con el artículo 14 del PIDCP y con el artículo 6 del CEDH, en la medida en que ese artículo reconoce que toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativamente y a hacerse aconsejar, defender y representar y que

6 Tales recursos de anulación fueron instados por Colegios de Abogados belgas, Asociaciones de derechos humanos y particulares.

quienes no dispongan de recursos suficientes tienen derecho a recibir asistencia jurídica gratuita siempre y cuando dicha asistencia sea necesaria para garantizar la efectividad del acceso a la justicia?

- b) Por estas mismas razones, ¿es compatible la Directiva 2006/112 con el artículo 9, apartados 4 y 5, del Convenio de Aarhus, en la medida en que estas disposiciones recogen el derecho de acceso a la justicia sin que el coste de los procedimientos pueda ser prohibitivo, mediante el “establecimiento de mecanismos de asistencia apropiados encaminados a eliminar o reducir los obstáculos financieros o de otro tipo que obstaculicen el acceso a la justicia”?
- c) ¿Pueden incluirse los servicios que prestan los abogados en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita entre los servicios a los que se refiere el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, que están directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social, o pueden quedar exentos en virtud de otra disposición de la Directiva? (...).

2. Fundamentos de Derecho y comentario

La primera idea a destacar radica en que el *iter argumental* del Tribunal se proyecta exclusivamente sobre la primera cuestión prejudicial, a la que se responde de manera afirmativa en sus diversos extremos, lo que hace innecesario entrar en el análisis de las restantes cuestiones planteadas.

Mediante la primera cuestión prejudicial, letra a), el órgano remitente solicita al Tribunal de Luxemburgo que examine la validez de los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, a la luz del derecho a la tutela judicial efectiva y del principio de igualdad de armas proclamados en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Por lo que respecta al derecho a la tutela judicial efectiva, el Alto Tribunal comienza matizando que el citado artículo 47 no garantiza, sin embargo, el derecho a que los servicios prestados por los abogados estén exentos del IVA. Antes al contrario, de la jurisprudencia del propio Tribunal se deduce que la tributación de los gastos procesales únicamente puede cuestionarse, desde la óptica del derecho a la tutela judicial efectiva, cuando tales gastos representen un obstáculo insalvable, o bien hagan imposible o muy difícil en la práctica el ejercicio de los derechos reconocidos por la normativa europea.

Nótese que en esta letra a) de la primera cuestión prejudicial, los afectados son los justiciables, destinatarios de los servicios jurídicos, que carecen de asistencia jurídica gratuita, y en relación con los cuales el aumento de los gastos procesales es más patente. Así lo pone de relieve el Gobierno belga, al referirse a la posible repercusión económica del IVA, por parte de los abogados, en sus honorarios. Discrepa de esta conclusión el Tribunal de Justicia, que además cuestiona por incierto el importe del eventual aumento de tales honorarios, al existir en Bélgica un sistema de libre negociación de los honorarios y ser posible que éstos tomen en consideración la situación económica de sus clientes a la hora de establecer sus emolumentos. De ahí que el Tribunal afirme la imposibilidad de aceptar la existencia de una relación directa entre la sujeción al IVA de estos servicios y el correlativo incremento del precio de los mismos.

Atendidas estas consideraciones, el Tribunal de Justicia estima que la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados, ni constituye un obstáculo insuperable ni imposibilita o hace excesivamente difícil el ejercicio práctico de los derechos proclamados por la legislación de la UE, puesto que el importe del IVA controvertido en el

litigio principal dista mucho de constituir la parte más importante de los gastos procesales ocasionados. De ello se sigue que aunque dicha sujeción pueda implicar eventualmente un aumento de dichos gastos, tal incremento no invalida la citada sujeción al IVA, desde el prisma del derecho a la tutela judicial efectiva garantizado en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Al hilo de la letra a) de esta primera cuestión prejudicial, se pregunta asimismo sobre la validez de los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, desde la perspectiva del principio de igualdad de armas, por cuanto el deber de soportar el IVA sin posibilidad de deducción alguna coloca en una situación desventajosa a los justiciables que no son sujetos pasivos del IVA, respecto de los que sí ostentan dicha condición.

Tras recordar el significado de este principio, corolario del concepto de proceso justo y cuya finalidad es asegurar el equilibrio entre las partes de un proceso judicial, garantizando la igualdad de sus derechos y obligaciones en lo referente a las normas que rigen la práctica de la prueba y el debate contradictorio ante el juez, el Tribunal de Justicia clarifica que dicho principio no comporta la necesaria equiparación de las partes en cuanto a los gastos procesales. Y ello porque, a juicio del Tribunal, si bien es obvio que siendo los honorarios idénticos, la sujeción y derecho a la deducción del IVA comporta una ventaja respecto a los sujetos pasivos del impuesto, en comparación con los que no lo sean, esta ventaja pecuniaria no afecta al equilibrio procesal entre las partes. O lo que es igual, no sitúa a los justiciables que no sean sujetos pasivos del IVA en clara desventaja, en lo que al derecho a un proceso justo se refiere, en relación con los que sí lo son.

Compartiendo en esencia la conclusión alcanzada por el Tribunal, la explicación subsiguiente no deja de ser, empero, cuestionable. Vuelve el Tribunal a traer a colación el tema de los honorarios y, sobre la base de las consideraciones de la Comisión, afirma que el hecho de que una de las partes pueda abonar honorarios más elevados que la parte contraria no conlleva, necesariamente, que cuente con mejor representación jurídica, especialmente en el ámbito belga, en el que rige un sistema de libre negociación de los honorarios de abogado.

Sea como fuere, lo cierto es que, a juicio del Tribunal de Justicia, la virtualidad del principio de igualdad de armas no se proyecta sobre la sujeción al IVA de los servicios prestados por los abogados, motivo por el cual se refrenda la validez de los indicados preceptos de la Directiva.

Por último, haciendo abstracción de otros aspectos que encierran menor relevancia, se plantea al TJUE si el artículo 132, apartado 1, letra g) de la Directiva 2006/112, o alguna otra disposición de esta Directiva, deben interpretarse en el sentido de que los servicios prestados por los abogados a los justiciables que gozan de asistencia jurídica gratuita, en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita como el que nos ocupa, están (sujetos pero) exentos de IVA.

Responde el Tribunal en sentido negativo, pues, al amparo de su jurisprudencia, un Estado miembro no puede aplicar un tipo reducido del IVA a servicios prestados por entidades privadas con ánimo de lucro sobre la base de la mera apreciación del carácter de dichos servicios, sin tener en cuenta los objetivos que persiguen en general tales entidades. Trasladando esta reflexión al ámbito en el que nos encontramos, no puede considerarse, según el Tribunal, que a la vista de sus objetivos globales y la falta de estabilidad de un posible compromiso social, los abogados y los procuradores tengan, en general, un carácter social.

La citada jurisprudencia se aplica de este modo, *mutatis mutandis*, a la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g) de la Directiva 2006/112, exigiéndose el carácter social en el prestador del servicio. Tal característica

no concurre en la categoría profesional de los abogados, por cuanto no todos prestan servicios en el marco del régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, sino sólo los que voluntariamente lo desean; siendo los servicios prestados en tal régimen un objetivo más de entre los de la profesión de abogado.

A nuestro parecer, el criterio sostenido por el TJUE resulta acertado en lo que respecta al fondo del asunto. La propia normativa española constituye un reflejo de la solución adoptada por el Tribunal de Luxemburgo, no discutiéndose tampoco en el terreno práctico la sujeción y no exención de los servicios prestados por los abogados (a excepción de los de asistencia jurídica gratuita, que la Dirección General de Tributos considera no sujetos). Los razonamientos del Tribunal europeo coinciden igualmente con la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional⁷, en lo que al derecho a la tutela judicial efectiva concierne, por lo que cabe reseñar la identidad de criterio y sintonía, siempre deseable desde el punto de vista de los contribuyentes, que en la interpretación de esta materia tan relevante se mantiene al más alto nivel judicial.

3. Fallo

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

- 2) El artículo 9, apartados 4 y 5, del Convenio sobre el acceso a la información, la participación del público en la toma de decisiones y el acceso a la justicia en materia de medio ambiente, firmado en Aarhus el 25 de junio de 1998, no puede invocarse a efectos de la apreciación de la validez de los artículos 1, apartado 2, y 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.
- 3) El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que los servicios prestados por los abogados a los justiciables que disfrutaban de asistencia jurídica gratuita en el marco de un régimen nacional de asistencia jurídica gratuita, como el que es objeto del litigio principal, no están exentos del IVA".



⁷ Véanse las Sentencias del Tribunal Constitucional 20/2012, 79/2012 y 190/2012, así como la más reciente Sentencia 140/2016, en la que se esgrimió idéntica argumentación a la del TJUE, pese a que el fallo tuvo un signo distinto, al constatar el TC la violación del derecho a la tutela judicial efectiva y declarar, en consecuencia, la inconstitucionalidad de la norma.