

Asunto C-846/19**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

21 de noviembre de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Tribunal d'arrondissement (Tribunal de Distrito, Luxemburgo)

Fecha de la resolución de remisión:

20 de noviembre de 2019

Parte recurrente:

EQ

Parte recurrida:

Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA
(Administración del Registro, del Patrimonio del Estado y del IVA)

1. Objeto del procedimiento principal:

- 1 EQ es abogado en Luxemburgo y, desde 2004, desempeña mandatos en el marco de los regímenes de protección de mayores de edad incapacitados (principalmente como curador y como gestor tutelar ¹).
- 2 Los mandatos son conferidos por el juez competente en materia de tutelas, que puede asignar al mandatario una remuneración cuyo importe o método de cálculo establece teniendo en cuenta la situación económica del incapacitado.
- 3 El règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle (Reglamento granddual de 23 de diciembre de 1982, por el que se establecen los requisitos para el nombramiento de un gestor tutelar) (véase más abajo) se aplica, en la práctica, a todos los tipos de mandatos

¹ NdT: en virtud del Código Civil luxemburgués, en determinadas circunstancias el juez competente puede decidir el nombramiento de un gestor tutelar en vez de un tutor.

conferidos en virtud de los regímenes de protección de mayores de edad incapacitados.

- 4 Hasta 2013, la Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Administración del Registro, del Patrimonio del Estado y del IVA) (en lo sucesivo, «Administración tributaria») consideraba que esta actividad no estaba sujeta al IVA. No obstante, mediante dos resoluciones tributarias de 19 de enero de 2018, la Administración tributaria consideró estas actividades sujetas al IVA y reclamó a EQ más de 70 000 euros en concepto de IVA por los ejercicios 2014 y 2015.
- 5 EQ se opone a dichas liquidaciones del IVA y ha interpuesto un recurso ante el tribunal d'arrondissement (Tribunal de Distrito).

2. Marco jurídico:

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

- 6 El artículo 9 dispone:

«1. Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]»

- 7 El artículo 132 establece:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

[...]»

Reglamento granducal de 23 de diciembre de 1982, por el que se establecen los requisitos para el nombramiento de un gestor tutelar

8 El artículo 3 tiene el siguiente tenor:

«El juez competente en materia de tutelas podrá asignar al gestor tutelar una remuneración cuyo importe o método de cálculo establecerá mediante resolución motivada, teniendo en cuenta la situación económica del incapacitado.

Esta remuneración podrá consistir en una cantidad fija, en un porcentaje sobre los ingresos del incapacitado o en unos honorarios determinados en función de las tareas llevadas a cabo.»

3. Postura de las partes:

EQ

- 9 EQ alega que las prestaciones de servicios de que se trata no son actividades económicas sujetas al IVA.
- 10 La «compensación» abonada por el mandato es de naturaleza diferente a la de los «honorarios» percibidos como abogado. Esta contraprestación del mandato es un resarcimiento a tanto alzado que no se corresponde con el valor real de los servicios prestados. Ahora bien, para que una prestación de servicios esté comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, debe realizarse a título oneroso, es decir, la retribución debe constituir la contraprestación efectiva del servicio prestado o, en otras palabras, su valor real.
- 11 EQ sostiene asimismo que el carácter oneroso de la actividad exige que el importe de la compensación se determine por anticipado y conforme a criterios determinados que garanticen la cobertura de los gastos de funcionamiento del sujeto pasivo. Según EQ, estos criterios no se cumplen en el caso de autos, en la medida en que el Reglamento granducal de 23 de diciembre de 1982 solo prevé la posibilidad de asignar una remuneración (y no el derecho a una remuneración) a favor del gestor tutelar, supedita dicha remuneración a una resolución individual del juez competente en materia de tutelas, ordena al juez tener en cuenta la situación económica del mayor de edad protegido y concede al juez la posibilidad de fijar esa remuneración bien en forma de una cantidad fija, bien mediante un porcentaje sobre los ingresos del mayor de edad protegido, bien en función de las tareas llevadas a cabo.
- 12 EQ añade que, cuando la remuneración se determina en función de las tareas llevadas a cabo, la cantidad por hora acordada por el juez competente en materia de tutelas no se corresponde con las tarifas horarias que los abogados aplican habitualmente a sus prestaciones de servicios jurídicos.

- 13 EQ solicita subsidiariamente una exención del IVA. Afirma que los mandatarios cumplen una función social en el ámbito de la protección de los mayores de edad incapacitados, y ello por cuatro motivos:
- 1) el coste del mandatario corre a cargo del mayor de edad incapacitado o, si este carece de los medios económicos suficientes, incluso a cargo del Estado;
 - 2) el Reglamento granducal prevé la remuneración del mandatario sobre la base de una resolución motivada del juez en función de la situación económica del mayor de edad;
 - 3) la compensación abonada consiste, en la mayoría de las ocasiones, en una suma a tanto alzado y rara vez se corresponde con los servicios prestados;
 - 4) el Ministerio de Justicia no aplica el IVA al resarcimiento del mandatario con el fin no incrementar la carga social.
- 14 Una actividad reviste o no carácter social por su propia naturaleza y no en función de la persona que la ejerce o de su profesión.
- 15 El beneficio de la exención no se limita a los organismos públicos, sino que se extiende a «otras instituciones similares del sector privado», sin que se requiera o excluya ninguna forma jurídica. Por lo tanto, cabe incluir a personas físicas que ejerzan, además, la profesión de abogado.
- 16 Por último, EQ alega que la Administración tributaria ha vulnerado el principio de protección de la confianza legítima al haber decidido, a partir del ejercicio 2014, someter al IVA las actividades de EQ en materia de protección de mayores de edad, cuando no lo había hecho en los diez años anteriores.

Administración tributaria

- 17 Según la Administración tributaria, el régimen del IVA no exige que el precio percibido se corresponda con el valor económico del servicio prestado. Basta con que exista una mera relación entre el precio y el servicio, sin que resulte necesario que el precio sea proporcional al valor del servicio. La Administración tributaria recuerda que la concesión de una rebaja sobre el precio de una prestación de servicios no excluye dicha prestación del ámbito de aplicación del IVA y que existen otros ejemplos, en particular en el contexto de los honorarios de abogado, en los que la contraprestación económica no es proporcional al valor del servicio prestado, sin que por ello tal contraprestación escape del ámbito de aplicación del IVA (la Administración tributaria cita, a este respecto, los honorarios a tanto alzado, los de resultado y los variables en función del cliente o del asunto). En consecuencia, el carácter variable de la compensación controvertida no excluye estas prestaciones del ámbito de aplicación del IVA.
- 18 Además, la falta de correlación entre la contraprestación económica de las actividades relativas a la protección de mayores de edad y los honorarios de los

servicios jurídicos prestados como abogado no impide que dichas actividades sean consideradas de carácter económico, dado que no existe un baremo para los servicios jurídicos y que los honorarios de abogado están sujetos a variación, al igual que la retribución del mandatario en el régimen de protección de mayores de edad.

- 19 En lo que se refiere a la exención solicitada, la Administración tributaria señala que EQ cita de forma incompleta la disposición legal de que se trata, la cual se refiere únicamente a otras instituciones similares del sector privado *«cuyo carácter social se haya reconocido por las autoridades públicas competentes»*. De ello resulta que la exención solo se aplica a determinadas personas o entidades enumeradas de forma taxativa. La exención no puede aplicarse a una persona que ejerce la profesión de abogado y que no cumple el requisito de ser un organismo de carácter social. Dicha persona no puede estar comprendida en la exención, la cual, al introducir una excepción a la aplicación del IVA a toda actividad económica, debe interpretarse y aplicarse de forma restrictiva.
- 20 Incumbe a EQ demostrar que es un organismo de carácter social y que las autoridades públicas competentes le han reconocido ese carácter. No basta con alegar que realiza una actividad de carácter social. La cuantía de los ingresos que EQ percibe por su actividad relacionada con la protección de mayores de edad (239 46[0,00] euros en 2014 y 302 033,50 euros en 2015) demuestra que su actividad no reviste un carácter social.
- 21 Por último, en relación con la protección de la confianza legítima, la Administración tributaria sostiene que no es aplicable en el presente asunto, ya que la no exacción del IVA sobre las prestaciones de servicios relacionadas con la protección de mayores de edad supondría cometer una ilegalidad, y añade que ella no dispone de margen de maniobra en la aplicación de la normativa del IVA.

4. Apreciación del órgano jurisdiccional remitente:

Sobra la naturaleza de la actividad

- 22 EQ cita la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual «una prestación de servicios solo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio individualizable prestado al destinatario» (sentencias de 2 de junio de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, apartado 26; de 18 de enero de 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, apartados 25 y 26; y de 2 de mayo de 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, apartado 30) para concluir, erróneamente, que los términos «contravalor efectivo» exigen una equivalencia entre el valor del servicio prestado y el de la retribución pagada. Bien al contrario, las circunstancias en que se dictaron las sentencias citadas permiten considerar que el concepto de «contravalor efectivo» (efectivo en el sentido de

real) exige la existencia de un contravalor, sin atender a su importe o a su correlación económica con el servicio prestado. En este contexto, según constata el órgano jurisdiccional remitente, otras sentencias observan que «para poder calificar una prestación de servicios de “operación a título oneroso”, sujeta como regla general al IVA [...], únicamente se exige que exista una relación directa entre esa prestación y una contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo» [el subrayado es del órgano jurisdiccional remitente] (sentencia de 22 de febrero de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, apartado 32), destacando la realidad de la contrapartida en lugar de su alcance cuantitativo en términos absolutos o relativos.

- 23 No obstante, otros dos elementos son más difíciles de precisar.
- 24 Por un lado, en lo que respecta a la relación jurídica en el marco de la cual se prestan los servicios, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre el alcance en el presente asunto de la apreciación efectuada por el Tribunal de Justicia según la cual «una prestación de servicios solo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio individualizable prestado al destinatario», en la medida en que el régimen de protección de mayores de edad se caracteriza por una relación triangular entre, por una parte, el prestador de servicios y, por otra, el destinatario de los servicios, a saber, el mayor de edad protegido, quien, por definición, a menudo no está en condiciones de entablar válidamente una relación jurídica y con quien, en consecuencia, el prestador no mantiene ninguna relación jurídica; y, como tercera parte, la autoridad judicial, que ha encomendado al prestador una actuación de gestión y con la que este último mantiene, por lo tanto, una relación jurídica. El órgano jurisdiccional remitente alberga asimismo dudas acerca de cómo incide el hecho de que, en determinadas circunstancias, la remuneración del prestador del servicio corra a cargo del mayor de edad protegido, mientras que, en caso de que la situación económica de este último sea insuficiente, dicha remuneración corra a cargo del Estado.
- 25 Por otro lado, en relación con el importe de la retribución económica, el órgano jurisdiccional remitente señala que, si bien de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que «la circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de operación a título oneroso (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, apartado 22; de 9 de junio de 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, apartado 25, así como de 27 de marzo de 2014, Le Rayon d’Or, C-151/13, EU:C:2014:185, apartados 36 y 37)» (sentencia de 2 de junio de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, apartado 45), el propio Tribunal de Justicia precisa, por otro lado, que «tampoco obsta a la apreciación del carácter directo del vínculo [entre la prestación del servicio y la retribución económica] [...] la circunstancia de que ese

importe [de la compensación] esté fijado por debajo del precio normal del mercado, siempre que la cuantía de la compensación se determine por adelantado, según criterios claramente establecidos que garanticen que esa cuantía sea suficiente para cubrir los gastos de funcionamiento [del prestador del servicio] (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, apartado 38, y de 2 de junio de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, apartados 45 y 46)» (sentencia de 22 de febrero de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, apartado 38). El Tribunal de Justicia parece exigir que el importe de la remuneración sea previsible y permita cubrir los gastos de funcionamiento del prestador del servicio. El órgano jurisdiccional remitente se plantea dudas sobre el alcance de estos requisitos frente a las modalidades de fijación de la remuneración del prestador de servicios activo en el ámbito de la protección de mayores de edad tal como estas se contemplan en el Reglamento granducal de 23 de diciembre de 1982, por el que se establecen los requisitos para el nombramiento de un gestor tutelar.

26 Si bien los servicios prestados en el caso de autos por EQ se asemejan en todos los aspectos a una actividad económica, el órgano jurisdiccional remitente considera necesario aclarar esta apreciación en el contexto específico del presente asunto, que se caracteriza:

1) por una relación triangular en la que la entidad que encomienda los servicios al prestador no es idéntica al destinatario de los servicios y en la que, según el caso, la remuneración del prestador corre a cargo bien del destinatario de los servicios, bien del Estado, y

2) por un mecanismo para fijar la remuneración del prestador de los servicios que

a) responde a una evaluación individual de cada caso por parte del tribunal;

b) depende siempre de la situación económica del destinatario de los servicios, y

c) hace referencia bien a una cantidad a tanto alzado, bien a una parte proporcional de los ingresos del destinatario de los servicios, bien a los servicios prestados.

Dicho mecanismo para fijar la remuneración obliga a concluir que esta no puede determinarse por adelantado y no garantiza, necesariamente y en cualquier circunstancia, que se cubran los gastos de funcionamiento en los que incurre el prestador del servicio.

Sobre el régimen de exención

27 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en primer lugar, si la actividad realizada en el ámbito de la protección de mayores de edad está comprendida en el

concepto de «Seguridad Social o asistencia social» en el sentido de la Directiva del IVA.

- 28 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente se plantea cómo se definen los «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social». EQ se atiene a la naturaleza de la actividad realizada sin tener en cuenta el estatuto jurídico del prestador de servicios, mientras que la Administración tributaria sostiene que es necesario tener en cuenta dicho estatuto y excluye, si bien no de forma expresa, a los prestadores de servicios con ánimo de lucro.
- 29 Finalmente, en orden a aplicar estas disposiciones es necesario precisar el concepto de «reconocimiento» del carácter social del organismo en cuestión. Si bien la Directiva se limita a hacer referencia a un reconocimiento por el «Estado miembro de que se trate», no especifica el proceso de reconocimiento ni el órgano facultado para llevarlo a cabo. Los hechos del presente asunto plantean, entre otras, la cuestión de si tal autoridad puede ser una autoridad judicial y si el reconocimiento puede otorgarse caso por caso.

Sobre el principio de protección de la confianza legítima

- 30 El órgano jurisdiccional remitente se remite al principio de neutralidad fiscal que rige el sistema del IVA. El consumidor final es, en última instancia, quien ha de abonar el IVA y el sujeto pasivo percibe dicho impuesto por cuenta del Estado. El IVA se percibe individualmente con cada operación económica y el sujeto pasivo lo ingresa periódicamente a favor del Estado. De ello resulta que el sujeto pasivo solo habrá podido percibir el IVA en operaciones respecto a las cuales, en el momento en que se llevaron a cabo, sabía o debía saber que estaban comprendidas en el ámbito de aplicación del impuesto. Cuando, como sucede en el presente asunto, la Administración tributaria competente en materia de IVA comunica al sujeto pasivo tras la realización de las operaciones controvertidas que pretende apartarse de su postura anterior, consistente en no someter dichas operaciones al IVA, el sujeto pasivo se encuentra con que no ha podido facturar el IVA al destinatario de los servicios pero, no obstante, está obligado a ingresarlo a favor del Estado. Así pues, el sujeto pasivo se ve obligado, en detrimento de la neutralidad fiscal del IVA, a responder de los importes reclamados por el Estado en concepto de IVA con sus propios recursos.

5. Cuestiones prejudiciales:

- 31 El tribunal d'arrondissement plantea al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:
- 1) ¿Debe interpretarse el concepto de actividades económicas recogido en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE en el sentido de que incluye o de que excluye las prestaciones de servicios realizadas en el marco de una relación triangular en la que una entidad

- distinta al destinatario de los servicios encomienda estos al prestador de servicios?
- 2) ¿Cambia la respuesta a la primera cuestión en caso de que los servicios se presten en el marco de una actuación que ha sido encomendada por una autoridad judicial independiente?
 - 3) ¿Cambia la respuesta a la primera cuestión en función de que la remuneración del prestador de servicios corra a cargo del destinatario de los servicios o a cargo del Estado al que pertenece la entidad que ha encomendado dichos servicios al prestador?
 - 4) ¿Debe interpretarse el concepto de actividades económicas recogido en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE en el sentido de que incluye o de que excluye las prestaciones de servicios en las que la remuneración del prestador de servicios no es legalmente obligatoria y su importe, en caso de que se asigne tal remuneración, a) responde a una evaluación individual de cada caso; b) depende siempre de la situación económica del destinatario de los servicios, y c) hace referencia bien a una cantidad a tanto alzado, bien a una parte proporcional de los ingresos del destinatario de los servicios, bien a los servicios prestados?
 - 5) ¿Debe interpretarse el concepto de «prestaciones de servicios y [...] entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social», contemplado 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 añadido, en el sentido de que incluye o de que excluye los servicios prestados en el marco de un régimen de protección de mayores de edad establecido por ley y sometido al control de una autoridad judicial independiente?
 - 6) ¿Debe interpretarse el concepto de «organismos a los que [se] reconozca su carácter social», contemplado 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 añadido, en el sentido de que, a efectos del reconocimiento del carácter social del organismo, exige determinados requisitos respecto a la forma de explotación del prestador de servicios o respecto al fin altruista o lucrativo de su actividad o, con carácter más general, limita mediante otros criterios o requisitos el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), o bien debe interpretarse en el sentido de que basta la mera realización de prestaciones «relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social» para conferir carácter social al organismo de que se trata?
 - 7) ¿Debe interpretarse el concepto de «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», contemplado 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 añadido, en el sentido de que exige un proceso de reconocimiento basado en un procedimiento y unos criterios predeterminados, o el reconocimiento *ad hoc* puede otorgarse individualmente y, en su caso, por un autoridad judicial?

- 8) ¿Permite el principio de confianza legítima, tal como lo interpreta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que la Administración responsable de la recaudación del IVA exija a un sujeto pasivo el pago del IVA correspondiente a operaciones económicas referidas a un período anterior al momento en que la Administración adoptó la decisión de tributación, después de que esa Administración aceptara, durante un tiempo prolongado previo a dicho período, las declaraciones del IVA presentadas por el sujeto pasivo, que no incluían las operaciones económicas de esa misma naturaleza entre las operaciones gravadas? ¿Está sujeta esta facultad de la Administración responsable de la recaudación del IVA a determinados requisitos?