

Asunto C-620/21**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:**

6 de octubre de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria)

Fecha de la resolución de remisión:

27 de septiembre de 2021

Parte recurrente en casación y recurrida en la adhesión a la casación:

«Momtrade Ruse» OOD

Parte recurrida en casación y recurrente en la adhesión a la casación:

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Sección «Recursos y gestión en materia de fiscalidad y seguridad social» de la ciudad de Varna, adscrita a la Administración central de la Agencia Nacional de Ingresos del Sector Público, Bulgaria)

Objeto del procedimiento principal

Recurso de casación contra la sentencia del Administrativen sad Ruse (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Ruse, Bulgaria), de 26 de junio de 2020. Mediante la sentencia del Administrativen sad Ruse (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Ruse), se anuló la liquidación complementaria de 4 de octubre de 2018, practicada por los servicios de recaudación de la TD na NAP de Varna (Dirección territorial de la Agencia Nacional de Recaudación de Varna) y confirmada por la resolución del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna (Director de la Sección «Recursos y gestión en materia de fiscalidad y seguridad social» de Varna), de 13 de marzo de 2019, en la medida en que, para el período impositivo comprendido entre el 24 de junio de 2014 y el 31 de diciembre de 2015, se liquidó a Momtrade Ruse una

deuda por IVA por el importe de la diferencia entre 264 027,60 BGN y 316 833,05 BGN en concepto de principal y entre 89 315,83 BGN y 107 178,98 BGN en concepto de los correspondientes intereses de demora. El recurso fue desestimado en todo lo demás.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del 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 (DO 2006, L 347, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA» o «Directiva 2006/112»).

Cuestiones prejudiciales

El órgano jurisdiccional remitente plantea las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) ¿Permite la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva sobre el IVA que una sociedad mercantil, registrada como prestador de servicios sociales en un Estado miembro (en este caso, Bulgaria), se ampare en dicha disposición para invocar la exención fiscal de los servicios sociales que presta a personas físicas nacionales de otros Estados miembros en el territorio de esos Estados? ¿Es relevante para la respuesta a esta cuestión el hecho de que los destinatarios de los servicios hayan sido proporcionados al prestador por sociedades mercantiles intermediarias registradas en los Estados miembros en los que se prestan los servicios?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿conforme a qué criterios y con arreglo a qué Derecho —el búlgaro y/o el austriaco y el alemán— debe apreciarse, a la hora de interpretar y aplicar la disposición del Derecho de la Unión antes citada, si la sociedad inspeccionada tiene reconocido «su carácter social» y se considera acreditado que se trata de prestaciones de servicios «directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social»?
- 3) Según esta interpretación, ¿basta con que una sociedad mercantil esté registrada como prestadora de servicios sociales, tal y como se definen estos en el Derecho nacional, para considerar que dicha sociedad constituye un organismo «al que el Estado miembro de que se trate recono[ce] su carácter social»?

Disposiciones del Derecho de la Unión y jurisprudencia invocadas

Artículos 132, apartado 1, letra g), y 133, apartado 1, letras a) a d) de la Directiva 2006/112;

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia:

Sentencia de 12 de marzo de 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), apartado 17;

Sentencia de 14 de junio de 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343), apartado 16;

Sentencia de 25 de marzo de 2010, Comisión/Países Bajos (C-79/09, EU:C:2010:171), apartado 49;

Sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 22;

Sentencia de 13 de marzo de 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143), apartados 26 y 27;

Sentencia de 21 de septiembre de 2017, Comisión/Alemania (C-616/15, EU:C:2017:721), apartado 47;

Sentencia de 5 de octubre de 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738), apartado 30 y la jurisprudencia citada;

Sentencia de 26 de febrero de 2015, VDP Dental Laboratory y otros (asuntos acumulados C-144/13, C-154/13 y C-160/13, EU:C:2015:116), apartado 43;

Sentencia de 21 de febrero de 2013, Město Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), apartados 17;

Sentencia de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36), apartado 46.

El órgano jurisdiccional remitente considera que la sentencia «go fair» Zeitarbeit, invocada por el tribunal de primera instancia, difiere sustancialmente del presente caso, en la medida en que los servicios se prestaron en un Estado miembro en el que estaban establecidos tanto el prestador de los servicios como el destinatario de estos.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (Código de procedimiento tributario y de la seguridad social; en lo sucesivo, «DOPK»)

En virtud del artículo 122 del DOPK, la oficina de recaudación puede determinar la base imponible con arreglo al procedimiento previsto en este artículo, en particular, cuando en la contabilidad de la persona inspeccionada se hayan utilizado documentos incorrectos (punto 3) o cuando la contabilidad no permita determinar la base imponible (punto 4).

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «ZDDS»)

Con arreglo al artículo 21 de la ZDDS, se considerará que el lugar de la prestación de servicios a una persona que no sea sujeto pasivo es aquel en el que el prestador tenga establecida la sede de su actividad económica independiente.

En virtud del artículo 38 de la ZDDS, están exentas las entregas intracomunitarias que lo estarían si se efectuasen en el territorio nacional (apartado 2). Con arreglo al artículo 40 de la ZDDS, la prestación de servicios sociales en el sentido de la Zakon za sotsialnoto podpomagane (Ley de Asistencia Social) constituye una entrega exenta.

En virtud del artículo 67, apartado 2, de la ZDDS, el impuesto se considerará incluido en el precio convenido cuando no se mencione expresamente.

Zakon za sotsialnoto podpomagane (Ley de Asistencia Social; en lo sucesivo, «ZSP»)

Con arreglo al artículo 16 de la ZSP, las prestaciones sociales se basan en un trabajo social específico destinado a ayudar a las personas, con vistas al ejercicio de las actividades cotidianas o la integración social, y se prestan sobre la base de una evaluación individual de las necesidades, a petición y elección de las personas.

En virtud del artículo 18 de la ZSP, los servicios sociales son prestados, entre otros, por personas jurídicas tanto búlgaras como sometidas a la legislación de otro Estado miembro de la Unión Europea, previa inscripción en un registro de la Agentsia za sotsialnoto podpomagane (Agencia de Asistencia Social).

Según la definición legal que figura en el artículo 1, punto 6, de las disposiciones complementarias de la ZSP, se entenderá por «servicios sociales» las actividades que ayuden a las personas y que amplíen sus posibilidades de llevar una vida autónoma; con arreglo al punto 7, «los servicios sociales en la comunidad» se prestan en el entorno familiar o cercano a este.

Pravilnik za prilagane na ZSP (Reglamento de aplicación de la ZSP; en lo sucesivo, «PPZSP»)

Con arreglo al artículo 40 del PPZSP, las personas que deseen recibir servicios sociales deberán presentar una solicitud por escrito ante la entidad gestora del lugar de su domicilio actual si el proveedor de servicios sociales es una persona jurídica. Además, deberán adjuntar, como referencia, una copia de su documento de identidad, una copia de su historial médico personal, si existe, y un informe médico, en caso de disponer de él. La entidad gestora evaluará las necesidades de la persona en materia de servicios sociales y las recogerá en un informe normalizado.

En virtud del artículo 40d del PPZSP, el proveedor de servicios sociales elaborará, sobre la base de la evaluación de las necesidades, un plan individual en el que se formulen los objetivos y se incluyan las actividades destinadas, en particular, a satisfacer las necesidades cotidianas, sanitarias, educativas, de rehabilitación u otras.

Con arreglo al artículo 40e del PPZSP, el prestador de servicios sociales llevará un registro de los clientes que contenga datos relativos a la persona y al servicio prestado.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Momtrade Ruse es una sociedad de responsabilidad limitada que presta principalmente servicios sociales ambulatorios. Desde el 24 de junio de 2014, figura registrada con carácter voluntario, de conformidad con la ZDDS.
- 2 La sociedad está registrada en la Agentsia «Sotsialno podpomagane» (Agencia de Asistencia Social) del Ministerstvo na truda i sotsialnata Politika (Ministerio de Trabajo y Política Social) como proveedora de servicios sociales consistentes en la puesta a disposición de cuidadores personales, asistentes sociales, y de personal doméstico para personas mayores.
- 3 En el procedimiento de inspección fiscal concluido mediante liquidación complementaria de 4 de octubre de 2018, la sociedad Momtrade Ruse presentó contratos relativos a la prestación de servicios a diversas personas físicas de nacionalidad alemana y/o austriaca, en calidad de clientes. En virtud de estos contratos, la sociedad desplazó trabajadores para la asistencia y la realización de labores domésticas a los hogares de los mandantes. Las diferentes actividades se especificaban en un cuestionario adjunto a los contratos, elaborado por una sociedad intermediaria registrada en Alemania y Austria, que facilitaba clientes a la sociedad inspeccionada, en virtud de un contrato de intermediación.
- 4 Las citadas actividades incluyen, además de la ayuda doméstica, el cuidado de personas mayores con problemas de salud que no pueden valerse por sí mismas. En cada contrato se indica el nombre del cliente y la denominación del intermediario. No han resultado controvertidos los pagos efectuados por las personas físicas a la sociedad.
- 5 En virtud del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO 2010, L 78, p. 1), las autoridades tributarias alemanas iniciaron un intercambio de información. A raíz de ello, se constató que dichos servicios no estaban sujetos al impuesto en Alemania, sino que debían tributar en Bulgaria, de conformidad con la ZDDS búlgara.
- 6 Sobre la base de los documentos aportados por la sociedad inspeccionada, los servicios de recaudación constataron que no existía un acuerdo para la prestación

de «servicios sociales» al no haberse especificado las necesidades individuales de los clientes. Consideraron que, dado que el servicio se prestaba de hecho en otro Estado miembro, además de la ZSP, también eran pertinentes los Derechos alemán y austriaco. A efectos de una exención de Momtrade Ruse en virtud del artículo 40, punto 1, de la ZDDS, esta debía aportar pruebas que confirmaran, con arreglo al Derecho del otro Estado miembro, el carácter social de los servicios prestados en su territorio.

- 7 Por otra parte, las autoridades que llevaron a cabo la inspección tributaria concluyeron que el contenido de los documentos aportados inicialmente relativos a las entregas efectuadas no respondía a la verdad. Como destinatarios de los servicios se indicaron personas jurídicas de Alemania y Austria, mientras que los beneficiarios efectivos fueron personas físicas de nacionalidad alemana o austriaca. Se contabilizaron prestaciones intracomunitarias de servicios a personas jurídicas sujetas al tipo impositivo del 0 %, pero no entregas efectuadas a personas físicas. A su juicio, procede considerar que esta contabilidad no permite determinar la base imponible. Además, tampoco se facilitaron todos los documentos y explicaciones expresamente requeridas. Dadas estas circunstancias, las autoridades tributarias decidieron que, con arreglo al artículo 122, apartado 2, del DOPK, debían determinar la base imponible según su propia evaluación.
- 8 El órgano jurisdiccional de primera instancia, el Administrativen sad Ruse (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Ruse), consideró que el artículo 40, punto 1, de la ZDDS se correspondía con el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112. Para que se aplique la exención fiscal prevista en el artículo 40, punto 1, de la ZDDS, la entidad inspeccionada debe demostrar que el carácter social de la actividad está reconocido tanto por el Derecho búlgaro como por el Derecho del Estado miembro en cuyo territorio se prestan los servicios. El tribunal consideró que no se había acreditado tal carácter a la luz de la normativa búlgara, ya que esta exige necesariamente la realización y documentación de una evaluación social de las necesidades de la persona, que no había sido efectuada respecto a los extranjeros. La entidad inspeccionada no presentó las solicitudes de prestación de servicios sociales, las evaluaciones sociales, los informes de propuestas, los planes individuales y el registro de clientes exigidos por la legislación búlgara, sino únicamente los contratos y los cuestionarios correspondientes. Por su parte, las declaraciones de personas físicas de nacionalidad alemana, los peritajes sociales y los dictámenes sobre la necesidad de asistencia con arreglo al Código alemán de la Seguridad Social, así como las facturas aportadas al órgano jurisdiccional de primera instancia no podían vincularse *ratione temporis* con las personas a las que se expidieron las facturas controvertidas. Las facturas expedidas a las personas físicas presentadas durante el procedimiento judicial que, como confirmó el dictamen pericial, correspondían a las facturas giradas a los intermediarios alemanes aportadas en el procedimiento de inspección fiscal, no contenían ninguna descripción de los servicios ni probaban su carácter social.

- 9 El órgano jurisdiccional de primera instancia redujo, sobre la base del artículo 67, apartado 2, de la ZDDS, la deuda tributaria fijada en la diferencia entre 264 027,60 BGN y 316 833,05 BGN en concepto de principal y entre 89 315,83 BGN y 107 178,98 BGN en concepto de los correspondientes intereses de demora. Por lo demás, confirmó la deuda tributaria fijada en la liquidación complementaria.
- 10 Para la Sala de casación, se plantea la cuestión de si es necesario proceder a una valoración de la naturaleza de los servicios prestados por Momtrade Ruse. Sobre la base de las pruebas documentales aportadas en el procedimiento de inspección tributaria y de las pruebas presentadas en el procedimiento judicial (contratos, cuestionarios y declaraciones de los destinatarios de los servicios), el tribunal constató que las personas físicas que utilizaron los servicios prestados por la sociedad eran personas mayores que tenían problemas de salud que, además de la necesidad de asistencia domiciliaria relacionada con las obligaciones del hogar, también requerían asistencia debido a su estado de salud.
- 11 En su resolución, el Administrativen sad Ruse (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Ruse) justificó la falta de carácter social de los servicios con el hecho de que la sociedad no había aportado ningún documento oficial de las autoridades alemanas o austriacas que acreditase dicho carácter social. Consideró que los servicios relacionados con la asistencia de las personas mayores no tenían carácter social, ya que solo se prestaba asistencia en relación con la gestión del hogar. Los trabajadores no estaban obligados a realizar actividades relacionadas con el estado de salud de las personas y tampoco tenían una formación que sugiriera que podían prestar atención médica.
- 12 En la sentencia Les Jardins de Jouvence, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que la exención depende de «la naturaleza intrínseca de las operaciones efectuadas y [de] la calidad del operador que presta los servicios [...] de que se trata». Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente considera que, para resolver correctamente el litigio entre las partes, es necesario determinar los criterios con arreglo a los cuales procede apreciar si se trata de actividades sociales: si [ello] debe efectuarse sobre la base de documentos expedidos por las autoridades competentes del Estado en el que se ejercen las actividades, o si basta con acreditar la naturaleza de la asistencia prestada.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 13 El órgano jurisdiccional remitente señala que los supuestos de exención previstos 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 estos supuestos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal, pero sin que las exenciones previstas queden privadas de sus

efectos positivos (sentencias «go fair» Zeitarbeit, Horizon College, Comisión/Países Bajos, Zimmermann y Klinikum Dortmund, antes citadas).

- 14 La finalidad del conjunto de las disposiciones del artículo 132 de la Directiva 2006/112 es eximir del IVA algunas 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 (sentencias Comisión/Alemania, TMD y VDP Dental Laboratory y otros, antes citadas).
- 15 El Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) ya se ha pronunciado en un caso similar sobre la interpretación de la citada disposición de la Directiva. En la sentencia n.º 10652, de 3 de agosto de 2020, dictada en el procedimiento contencioso-administrativo n.º 11597/2019, declaró que el Derecho de la Unión no obliga a los Estados miembros a eximir los servicios sociales prestados a los nacionales de otros Estados miembros fuera de su territorio nacional. La resolución se basó en el artículo 26, apartado 2, de la Constitución [de la República de Bulgaria], según el cual solo los extranjeros que residan en la República de Bulgaria gozarán de todos los derechos y obligaciones previstos en la Constitución búlgara, con excepción de los derechos y obligaciones para los que se exige la nacionalidad búlgara.
- 16 La Sala del órgano jurisdiccional remitente que conoce del presente asunto considera que es irrelevante, a los efectos de la citada finalidad del artículo 132 de la Directiva 2006/112, que las partes de la prestación se encuentren en el territorio de un Estado miembro o que, como en el presente caso, el proveedor de servicios esté registrado en un Estado miembro y los destinatarios sean nacionales de otro Estado miembro, en el que se prestan los servicios. En cambio, en la medida en que se considere que el lugar de la prestación de servicios es aquel en el que el prestador tiene la sede de su actividad económica, si se siguiese la citada interpretación del Derecho de la Unión realizada por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), los prestadores de servicios sociales establecidos en Bulgaria recibirían un trato fiscal diferente en función de si prestan servicios a nacionales extranjeros en el territorio de Bulgaria o en el territorio de otro Estado miembro. Este resultado no parece aceptable para el órgano jurisdiccional remitente.
- 17 Por estas razones, el órgano jurisdiccional remitente solicita una interpretación del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 para poder responder a la cuestión de si este artículo permite a una sociedad mercantil registrada como prestadora de servicios sociales en un Estado miembro (en este caso, Bulgaria), invocar dicha disposición para obtener una exención del impuesto por los servicios sociales que presta a personas físicas nacionales de otros Estados miembros en el territorio de dichos Estados, y si el hecho de que los destinatarios de los servicios hayan sido facilitados por sociedades mercantiles registradas en el Estado miembro en el que se prestan los servicios es relevante para responder a esta cuestión.

- 18 En segundo lugar, si se responde afirmativamente a esta cuestión, y las entregas exentas en virtud del artículo 132, apartado 1, de la Directiva 2006/112 constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión (sentencia Žamberk, antes citada), pero la Directiva no contiene criterios para definir esos conceptos ni normas para determinar los hechos jurídicamente relevantes, el órgano jurisdiccional remitente necesita una aclaración sobre la interpretación y aplicación de esta disposición del Derecho de la Unión, y, en particular, si es necesario apreciar, en cada caso, con arreglo al Derecho búlgaro y/o austriaco y alemán, si la sociedad inspeccionada tiene reconocido «su carácter social», y si se considera acreditado que se trata de prestaciones de servicios «directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social».
- 19 Por último, en este contexto, el tribunal remitente desea saber si el registro de la sociedad mercantil como prestadora de servicios sociales, tal como los define el Derecho nacional, basta para considerar que dicha sociedad constituye una entidad que tiene reconocido «su carácter social» por el Estado miembro correspondiente.

DOCUMENTO DE TRABAJO