

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 12 de marzo de 2015 (\*)

«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»

En el asunto C-594/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 21 de agosto de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de noviembre de 2013, en el procedimiento entre

**«go fair» Zeitarbeit OHG**

y

**Finanzamt Hamburg-Altona,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por la Sra. K. Jürimäe (Ponente), Presidenta de Sala, y los Sres. J. Malenovský y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de octubre de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de «go fair» Zeitarbeit OHG, por el Sr. L. Gause, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre de Irlanda, por las Sras. E. Creedon y G. Hodge y los Sres. M. Heneghan y N.J. Travers, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. A. Cordewener, la Sra. C. Soulay y el Sr. B. Killmann, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 132, apartado 1, letra g), y 134, letra a), 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 L 347, p. 1; y su corrección de errores en DO 2007, L 335, p. 60).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un recurso de casación que enfrenta a «go fair» Zeitarbeit OHG (en lo sucesivo, «“go fair”») con el Finanzamt Hamburg?Altona (Administración tributaria de Hamburgo?Altona) en relación con la sujeción de las prestaciones de servicios realizadas por la parte demandante al impuesto sobre el volumen de negocios durante el ejercicio fiscal de 2010.

### Marco jurídico

#### *Directiva 2006/112*

3 El artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 dispone:

«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.»

4 El artículo 10 de esta Directiva establece:

«La condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen 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.»

5 El capítulo 2 del título IX de la referida Directiva lleva como epígrafe «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general». Dicho capítulo consta de los artículos 132 a 134.

6 A tenor del artículo 132, apartado 1, letra g), de la misma Directiva, los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

«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.»

7 El artículo 134 de dicha Directiva establece:

«Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, en los siguientes casos:

- a) cuando las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;
- b) cuando las operaciones estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con

las de las empresas comerciales sometidas al [impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, "IVA")].»

### *Derecho alemán*

8 Con arreglo al artículo 4, punto 16, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz, en su versión resultante de la Ley de 19 de diciembre de 2008, BGBl. 2008 I, p. 2794; en lo sucesivo, «UStG»), quedarán exentas de dicho impuesto:

«las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la gestión de centros destinados a la asistencia o cuidado de personas que precisen asistencia física, mental o psicológica, prestada por

[...]

k) centros a los que en el año natural anterior los costes de la asistencia o atención hayan sido sufragados, en al menos el 40 % de los casos, total o mayoritariamente por organismos de la seguridad social o de asistencia social.

Estarán exentas las prestaciones a las que se refiere la primera frase, realizadas por los centros mencionados en las letras b) a k), en la medida en que, por su propio carácter, se trate de prestaciones de servicios contempladas en el reconocimiento, el contrato o el convenio conforme a la legislación social o por las que se pague la remuneración.»

9 El artículo 12, apartado 1, de la Ley por la que se regula la cesión de mano de obra (Gesetz zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung, BGBl. 1995 I, p. 158, en su versión resultante de la Ley de 23 de diciembre de 2002, BGBl. 2002 I, p. 4607) dispone lo siguiente:

«El contrato entre el cedente y el cesionario de mano de obra deberá constar por escrito. En el documento, el cedente declarará si posee la autorización a que se refiere el artículo 1. El cesionario indicará en el documento las características especiales de la actividad que ha de desarrollar el trabajador cedido y la cualificación profesional necesaria para ello, así como las condiciones laborales esenciales que rigen en la empresa del cesionario para trabajadores equivalentes, incluida la retribución [...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

10 «go fair» es una sociedad colectiva (offene Handelsgesellschaft — OHG) dedicada a la cesión de trabajadores con arreglo a la Ley por la que se regula la cesión de mano de obra.

11 En su condición de empresa de trabajo temporal dicha sociedad cedió, en 2010, cuidadores empleados por ella, a saber, enfermeros y auxiliares geriátricos, a centros de atención continuada o ambulatoria en el sentido del artículo 4, punto 16, de la UStG. Los trabajadores de «go fair» se integraban desde el punto de vista organizativo en dichos centros. Prestaban servicios de asistencia bajo las órdenes de éstos y estaban subordinados a tales centros. La supervisión jerárquica y técnica de la actividad de los trabajadores cedidos también correspondía a los referidos centros de atención.

12 Mediante resolución de 18 de octubre de 2010, relativa al cálculo del pago a cuenta provisional del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente al mes de septiembre de 2010, el Finanzamt Hamburg-Altona sometió al tipo impositivo general los ingresos procedentes de las prestaciones de servicios realizadas por «go fair». El Finanzgericht Hamburg (Tribunal de lo contencioso-administrativo de Hamburgo en materia tributaria) desestimó el recurso interpuesto por «go fair» contra esta resolución.

13 El Bundesfinanzhof (Tribunal supremo federal en materia tributaria), ante quien «go fair» interpuso recurso de casación, afirma que esta sociedad no cumple los requisitos establecidos en el artículo 4, punto 16, letra k), de la UStG, puesto que no explota un centro destinado al cuidado de personas que requieren asistencia física, mental o psicológica, sino que presta un servicio de cesión de trabajadores con carácter temporal. Por lo tanto, considera que sus ingresos no están exentos del impuesto en virtud de esta disposición.

14 Sin embargo, dicho órgano jurisdiccional estima que «go fair» llevó a cabo prestaciones de servicios «directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, y considera que no es posible excluir que pueda invocar directamente esta disposición y beneficiarse así de la exención que establece.

15 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«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?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Sobre la primera cuestión prejudicial*

16 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que los cuidadores diplomados que prestan sus servicios directamente a personas dependientes y/o 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», en el sentido de la referida disposición.

17 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).

18 Del tenor del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 se desprende que la exención prevista en esta disposición se aplica a las prestaciones de servicios y a las entregas de bienes que estén, por una parte, directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social y, por otra, realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social (véanse las sentencias *Kingscrest Associates* y *Montecello*, C?498/03, EU:C:2005:322, apartado 34, y *Zimmermann*, C?174/11, EU:C:2012:716, apartado 21).

19 En lo que atañe, en particular, a este último requisito, al cual se refiere la primera cuestión prejudicial, corresponde, en principio, al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento a los centros que lo soliciten. Los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación a este respecto (véase la sentencia *Zimmermann*, C?174/11, EU:C:2012:716, apartado 26).

20 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).

21 De la resolución de remisión se desprende que el legislador alemán no ha reconocido a las empresas de trabajo temporal, como «go fair», que ponen trabajadores a disposición de centros de atención, la condición de organismos de carácter social en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112.

22 En este contexto, el referido órgano jurisdiccional pide que se dilucide, en primer lugar, si el reconocimiento por un Estado miembro del carácter social de un organismo, exigido por el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 para poder beneficiarse de la exención prevista en dicha disposición, cubre igualmente a los cuidadores diplomados que prestan sus servicios directamente a personas dependientes sin que los costes estén cubiertos por organismos de seguridad social y si la restricción por el Derecho nacional es, pues, incompatible con el Derecho

de la Unión.

23 A este respecto, basta con recordar que, 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.

24 Por consiguiente, la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 no puede aplicarse directamente al personal de una empresa de trabajo temporal como «go fair».

25 En todo caso, tal y como sostiene acertadamente la Comisión Europea, las únicas prestaciones pertinentes en las circunstancias del litigio principal son las prestadas por la agencia de trabajo temporal, a saber, la puesta a disposición de los trabajadores, y no los servicios que los trabajadores empleados por «go fair» prestan a las personas necesitadas de asistencia o de cuidados en el marco de una relación de subordinación con los centros de atención.

26 No obstante, a pesar de que la referida agencia de trabajo temporal no ha sido reconocida en virtud de la normativa alemana como un organismo de carácter social, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide, en segundo lugar, si dicha empresa puede invocar el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 para que se le confiera el derecho de ser reconocida como un «organismo [de] carácter social» debido a su actividad de puesta a disposición de cuidadores cualificados.

27 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.

28 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.

29 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 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.

#### *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

30 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda.

**Costas**

31 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Novena) 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.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.