

INFORME

ASUNTO: TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LOS SERVICIOS DE LIMPIEZA PRESTADOS A SUS MIEMBROS POR ASOCIACIONES, AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO O COOPERATIVAS CONSTITUIDAS POR ENTIDADES DEDICADAS A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS SANITARIOS EXENTOS.

Se ha planteado a esta Subdirección la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de limpieza prestados a sus miembros por asociaciones, agrupaciones de interés económico o cooperativas constituidas por entidades dedicadas a la prestación de servicios sanitarios exentos.

En concreto se plantea la posibilidad de que los citados servicios de limpieza se incluyan en el ámbito de la exención prevista en el artículo 20 Uno 6º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido a la vista de las denuncias presentadas por la Representación Patronal y por Representantes de los sindicatos sobre la situación prácticamente insostenible en la que se encuentran las sociedades mercantiles que operan en este segmento de actividad a consecuencia del progresivo incremento a lo largo de los últimos años del número de centros sanitarios, e incluso educativos, que han recurrido a la creación de estas agrupaciones para la prestación de los servicios de limpieza en hospitales y centros sanitarios o educativos y con las que no pueden competir en condiciones normales de mercado.



I. CONSIDERACIONES PREVIAS EN TORNO A LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 20 UNO 6º DE LA LEY 37/1992 A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA.

Dispone el artículo 20. Uno de la Ley 37/1992, del IVA que “*estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:*

(...)

6º Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto cuando concurren las siguientes condiciones:

- a) Que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma*
- b) Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.*
- c) Que se reconozca previamente el derecho de los sujetos pasivos a la exención en la forma que se determine reglamentariamente.*

Se entenderá a estos efectos que los miembros de una entidad ejercen esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto cuando el volumen total anual de las operaciones efectivamente gravadas por el impuesto no exceda del 10% del total de las realizadas.

Se entenderá a estos efectos que los miembros de una entidad ejercen esencialmente una actividad exenta o no sujeta al Impuesto cuando el volumen



total anual de las operaciones efectivamente gravadas por el Impuesto no exceda del 10% del total de las realizadas.

La exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles”.

La citada disposición constituye la trasposición al ordenamiento interno español del artículo 132.1 letra f) de la Directiva 2006/112/CE, en lo sucesivo Directiva IVA, de conformidad con el cual “*los Estados miembros eximirán:*

(...)

f) las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia”.

Constituye jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en lo sucesivo TJUE, que, en tanto excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios a título oneroso por un sujeto pasivo, los términos empleados para designar las exenciones deben ser objeto de una interpretación estricta, de conformidad con los fines para las que fueron establecidas.

En concreto, de la jurisprudencia del TJUE dictada en interpretación de la citada norma se deduce que la finalidad de esta exención es evitar que



determinadas prestaciones de servicios que el legislador comunitario pretendió eximir por motivos legítimos, en este caso prestaciones de hospitalización y asistencia sanitaria, puedan quedar finalmente gravadas como consecuencia de la necesidad de determinados operadores de acudir, junto con otros operadores del sector, a la creación de una estructura común que se haga cargo de determinadas actividades necesarias para la realización de la prestación exenta con el fin de poder ofrecer el servicio en las mismas condiciones que aquellos otros operadores cuya dimensión por el contrario les permita obtener el mismo servicio movilizándolo sus propios recursos internos.

Los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria están exentos con el fin de reducir el coste de la asistencia sanitaria para el paciente facilitando las condiciones de acceso a los servicios sanitarios en interés del conjunto de la sociedad.

El fundamento de la exención abarca los servicios de apoyo necesarios que, por razones de economías de escala, se han de delegar en entidades de gestión compartida y, en consecuencia, parece justificado que las prestaciones de servicios que esta entidad efectúe a favor de sus socios reciban el mismo tratamiento desde el punto de vista del IVA que si se obtuvieran en el ámbito interno de su empresa sirviéndose al efecto de sus propios medios.

Se trata en definitiva de unificar las condiciones de competencia en un mercado en el que operan simultáneamente grandes operadores que pueden servirse al efecto de sus propios medios junto a otros pequeños y medianos operadores que, sin embargo, han de buscar economías de escala mediante la externalización de determinados servicios de apoyo en entidades de gestión



compartida, siempre evidentemente que de ello no deriven distorsiones en la competencia contrarias a la finalidad del legislador.

Cabe suponer que la propia filosofía de estas agrupaciones, constituidas por varios operadores del sector con el fin de obtener determinados servicios necesarios para el desarrollo de sus operaciones a un coste menor al que resultaría precisamente de acudir a otros operadores independientes o bien a la contratación de su propio personal al efecto teniendo prohibida expresamente la obtención de un lucro, excluye por sí misma la posibilidad de acceso al mercado de otros operadores independientes.

En estas circunstancias, no puede decirse efectivamente que una exención de la actividad vaya a modificar las condiciones del mercado, más bien, al contrario, podría concluirse que la sujeción a IVA de la actividad desarrollada por la agrupación podría penalizar inútilmente a los destinatarios finales de los servicios prestados por los socios-operadores exentos, en este caso los pacientes usuarios de los servicios de hospitalización o de asistencia sanitaria.

No se cumplirían, por el contrario, de acuerdo con estas premisas los presupuestos de acceso a la exención desde el momento en que sea precisamente esta circunstancia, esto es la exención y no la consecución de legítimas economías de escala, la que permita a los operadores exentos la obtención del servicio en mejores condiciones que las ofrecidas en el mercado por los operadores independientes convirtiéndose en un factor de distorsión de la competencia contraria a la finalidad del legislador.

La jurisprudencia comunitaria en la materia se contiene fundamentalmente en la **Sentencia de 20 de noviembre de 2003, caso Assurandor-Societét, As**



C-8/2001, relativa en concreto a la posibilidad de eximir la actividad de una agrupación de empresarios del sector asegurador consistente en la tasación por cuenta de sus miembros de los daños acaecidos en los siniestros asegurados.

El asunto planteado al Tribunal versaba en particular sobre los siguientes hechos:

Taksatorringen era una asociación cuyos miembros eran pequeñas y medianas compañías de seguros autorizadas para celebrar contratos de seguros de automóviles en Dinamarca. Cuenta aproximadamente con treinta y cinco miembros.

Su función consiste en tasar los daños ocasionados a vehículos de motor en Dinamarca por cuenta de sus miembros. Estos últimos están obligados a utilizar los servicios de Taksatorringen para los daños causados a vehículos de motor que se hayan producido en Dinamarca. Los gastos derivados de la actividad de Taksatorringen se reparten entre sus miembros de tal modo que los pagos efectuados por cada miembro por los servicios de la asociación equivalen exactamente a la parte de los gastos comunes que le corresponde.

Los afiliados pueden retirarse de Taksatorringen con un preaviso de seis meses.

El servicio funciona de la siguiente manera:

Cuando un vehículo perteneciente a un asegurado ha sufrido daños y debe ser reparado por cuenta de una compañía afiliada a Taksatorringen, el asegurado cumplimenta un parte de siniestro que entrega, junto con el vehículo siniestrado, al taller de reparaciones de su elección.

El taller de reparaciones examina el vehículo siniestrado y, tras este examen, solicita un peritaje de un perito tasador perteneciente a una de las delegaciones locales de Taksatorringen.



El perito tasa los daños ocasionados al vehículo tras un intercambio de pareceres con el taller de reparaciones y redacta a continuación un informe detallado que incluye una descripción de los trabajos que deben realizarse e información sobre la totalidad de los gastos necesarios para llevar a cabo la reparación.

La reparación debe realizarse en las condiciones previstas en el informe pericial. En caso de que el taller de reparaciones observe, durante la realización de los trabajos, que la información contenida en el informe pericial no se corresponde con los daños reales, ha de ponerse en contacto con el perito para intentar llegar a un acuerdo exacto sobre las eventuales modificaciones de la tasación.

Si los gastos necesarios para la reparación del vehículo siniestrado fuesen inferiores a 20.000 DKK (aproximadamente 2.700 euros), la compañía de seguros pagará directamente al taller de reparaciones el importe calculado en el informe pericial inmediatamente después de la fecha de terminación de los trabajos. El referido informe hace las veces de factura para los trabajos de reparaciones realizados.

Si los gastos de reparación superasen las 20.000 DKK, el taller de reparaciones emitirá una factura que habrá de ser aprobada por el perito antes de que la compañía de seguros la abone al taller.

En caso de «siniestro total», a saber, de daños que conlleven gastos de reparación superiores al 75% del valor comercial del vehículo, el perito acordará con el asegurado el importe de la indemnización correspondiente al valor de reposición del vehículo. El perito elaborará un desglose sobre la base del cual la compañía de seguros indemnizará al asegurado. Una vez que el perito haya recabado ofertas por el vehículo siniestrado, se haya encargado de la retirada del mismo, y enviado el producto de la venta a la compañía de seguros, concluye el procedimiento por lo que respecta a Taksatorringen.



Los peritos empleados por Taksatorringen utilizan un sistema informático, denominado «Autotaks», que permite la tasación de los daños y es aplicado en Dinamarca desde 1990 por todas las compañías de seguros que suscriben contratos de seguro de automóviles, habiendo aceptado los talleres su aplicación mediante acuerdos celebrados con las compañías de seguros.

El sistema se basa en un sistema informático internacional, propiedad de una empresa suiza que concede licencias a los usuarios. Para Dinamarca, los derechos de utilización de este sistema pertenecen a Forsikring&Pension, una asociación sectorial que agrupa, en particular, compañías de seguros.

El órgano jurisdiccional remitente precisa que nada impide que una compañía de seguros miembro de Forsikring & Pension encargue a un subcontratista independiente la realización de las labores de peritaje y ceda a éste el derecho a utilizar el sistema Autotaks a cambio del pago, en su caso, de los derechos a Forsikring & Pension.

En un principio Taksatorringen fue autorizado provisionalmente para el ejercicio de su actividad sin que se le exigiera el registro previo a efectos de IVA. No obstante, a raíz de las reclamaciones de varias empresas, se le retiró esa autorización provisional el 30 de septiembre de 1993.

El órgano jurisdiccional remitente precisa al efecto que se comprobó que las empresas que formularon las reclamaciones no realizaban peritajes de automóviles, ni tenían intención de ofrecer concretamente ese servicio.

Taksatorringen volvió a solicitar la exención del IVA, pero su solicitud fue denegada, lo que llevó a plantear recurso ante el Tribunal competente en materia de IVA, alegando que su actividad debía estar exenta de IVA con arreglo al artículo 13 apartado 1 número 20 de su Ley nacional, es decir como actividad de seguro o reaseguro.



Mediante decisión de 4 de abril de 1997, el Tribunal confirmó la decisión denegatoria al considerar en particular que la exención podría causar distorsiones en la competencia dado que los servicios de tasación que presta no se distinguen en principio de otras transacciones y que podían por su naturaleza prestarlos otros peritos independientes. Aun cuando se hubiera admitido que una exención no provocaba, en las circunstancias de dicho momento, una distorsión en la competencia, ello se hubiera debido, no a la naturaleza de los servicios que presta Taksatorringen sino al hecho de que las propias empresas afiliadas impedian a través de los estatutos de la entidad dicha competencia.

Frente a ello, Taksatorringen presentó ulterior recurso ante el correspondiente órgano jurisdiccional alegando que su actividad está amparada por la exención aplicable a la actividad aseguradora o con carácter subsidiario a la actividad corredor o agente de seguros de acuerdo con la misma disposición. Adicionalmente alega la imposibilidad de denegar la exención prevista en el artículo 13 parte A apartado 1 letra F) de la SD a una entidad que cumple los demás requisitos necesarios para ello cuando dicha exención no provoca ni una distorsión en la competencia actual ni una amenaza real de distorsión.

El órgano jurisdiccional declara que resulta pacífico entre las partes que cuando se denegó la exención a Taksatorringen no había una amenaza actual o concreta de que la exención provocase una distorsión de la competencia, decidiendo en estas circunstancias suspender el procedimiento y someter la cuestión al TJUE.

En respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas en el asunto de referencia el TJUE declara:

1. El artículo 13, parte B, letra a) de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que **las tasaciones de los daños** ocasionados a vehículos de motor



realizadas por una asociación cuyos miembros son compañías de seguros por cuenta de éstos, **no constituyen ni operaciones de seguro ni prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por un corredor o un agente de seguros en el sentido de dicha disposición.**

2. El artículo 13, parte A, apartado 1 letra f) de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la concesión de una exención del impuesto sobre el valor añadido basada en la citada disposición a una asociación, **debe denegarse si existe un riesgo real de que la exención pueda provocar por sí sola, de inmediato o en el futuro, distorsiones de la competencia.**

3. Una normativa nacional que permita conceder una exención temporal cuando existan dudas sobre si ésta puede provocar posteriormente distorsiones en la competencia, como la controvertida en el asunto principal, es compatible con el artículo 13 parte A apartado 1 letra f) de la Sexta Directiva, siempre que la exención sea reconducida mientras el interesado cumpla los requisitos de la citada disposición.

4. El hecho de que las grandes compañías de seguros encomienden la realización de las tasaciones de daños ocasionados a vehículos de motor a sus propios peritos, evitando así que éstas prestaciones de servicios estén sujetas al Impuesto sobre el Valor añadido, no puede influir en las respuestas que deben darse a las cuestiones prejudiciales primera a tercera.

Analizaremos a continuación en cada caso las observaciones presentadas y los fundamentos de la respuesta del TJUE:

Mediante **la primera cuestión** el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el artículo 13 parte B letra a) de la Sexta Directiva, relativo a la



exención de las operaciones de seguro y reaseguro, debe interpretarse en el sentido de que las prestaciones de servicio de tasación de los daños ocasionados a vehículos de motor que efectúa una asociación por cuenta de sus miembros compañías de seguros, constituyen o no operaciones de seguros o prestaciones de servicios efectuadas por un corredor o un agente de seguros en el sentido de dicha disposición.

Las alegaciones de **la recurrente** se centran en la consideración de la actividad de peritaje como incluida en el propio concepto de operación de seguro en tanto etapa necesaria en la fijación de la indemnización que corresponde al asegurado a cargo de la compañía aseguradora y, en consecuencia, como una actividad necesaria e indisociable del ejercicio de la actividad aseguradora. En cualquier caso, considera que su actividad, como ayuda a la gestión y ejecución de contratos de seguro, especialmente en caso de siniestro, estaría comprendida en la definición de “corredores y agentes de seguros” contenida en la Directiva 77/92 y como tal incluida en el ámbito objetivo de la exención prevista por la Directiva para la actividad aseguradora.

En segundo lugar, alega en su favor que la actividad de tasación de daños puede ser realizada tanto por la agrupación como por la propia Compañía de seguros.

La Comisión, por su parte, entiende que la actividad de la recurrente consistente en la tasación de daños en tanto que no conlleva la asunción de un riesgo que caracteriza a la actividad aseguradora constituye una prestación distinta aun cuando necesaria para el ejercicio de la actividad aseguradora. Añade que la entidad no es ni un corredor ni un agente de seguros y en consecuencia su actividad no está incluida en la definición que figura en la Directiva 77/92.



En su respuesta a la cuestión, **el TJUE** comienza por recordar que los términos empleados para designar las exenciones previstas en la Directiva han de ser objeto de interpretación estricta, 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, con cita en particular de las sentencias de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/1987, Rec. pg. 1737, apartado 13, y de 20 de junio de 2002 Comisión/Alemania, C-287/2000, Rec. pg. I-5811, apartado 43, añadiendo a continuación que dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen de IVA (véanse, en particular, las sentencias citadas CPP apartado 15 , Skandia apartado 23 y comisión /Alemania apartado 44

A continuación y a pesar de que la Directiva no contiene definición de «operación de seguro» ni de «prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros» incluidas en el ámbito de la exención relativa a la actividad aseguradora, de la jurisprudencia comunitaria, en concreto de la sentencia dictada en el asunto Skandia, cabe deducir que la actividad de Taksatorringen no puede considerarse una operación de seguro fundamentalmente a consecuencia de la inexistencia de un nexo contractual con el asegurado como exige la propia naturaleza de la operación.

Del mismo modo rechaza la inclusión de la actividad de Taksatorringen en el concepto de «prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores o agentes de seguros», pues como destaca el Abogado General en el punto 86 de sus conclusiones, esta expresión sólo se refiere a las prestaciones efectuadas por profesionales que mantienen simultáneamente una



relación con el asegurador y con el asegurado, debiéndose precisar que el corredor no es sino un agente.

En este sentido “la ayuda a la gestión y a la ejecución de los contratos de seguro” a que se refiere la Directiva 77/92 ha de añadirse a las actividades de conexión de los tomadores y de las empresas de seguros así como de preparación de la celebración de los contratos de seguro lo que, a diferencia de la actividad de la entidad considerada, implica la facultad de comprometer al asegurador con el asegurado que ha sufrido un siniestro.

En base a todo ello, concluye el TJUE que las prestaciones de servicios de tasación de los daños ocasionados a vehículos de motor realizadas por una asociación cuyos miembros son compañías de seguros por cuenta de éstos, no constituyen ni operaciones de seguro ni prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por un corredor o un agente de seguros en el sentido de la disposición relativa a la exención de la actividad aseguradora.

Mediante **las dos siguientes cuestiones**, que el TJUE procede a examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la concesión de la exención del IVA basada en la citada disposición a una asociación, como aquella de que se trata en el asunto principal, que cumple todos los demás requisitos al efecto, debe denegarse si existe un riesgo, aunque sea hipotético, de que dicha exención provoque distorsiones de la competencia.

Tal y como consta en la exposición de los hechos a la agrupación en cuestión le había sido denegada la autorización, tras haber sido inicialmente concedida, a raíz de las reclamaciones presentadas por varias empresas, precisando el órgano jurisdiccional remitente que las empresas denunciadas no



realizaban peritajes de automóviles ni tenían intención de ofrecer concretamente ese servicio.

A juicio de **Taksatorringen** la denegación de la exención en esas circunstancias tendría como efecto privar de objeto a esta disposición, dado que nunca puede excluirse la posibilidad puramente hipotética de que, en algún momento, pueda producirse una distorsión de la competencia, tanto si se trata de una actividad de tasación de daños como de cualquier otra forma de actividad. En consecuencia, la denegación de la exención debe estar subordinada a una probabilidad real y fundada que sólo puede materializarse si se prueba que la exención entrañaría un riesgo actual o concreto de distorsión de la competencia.

El Skatteministeriet alega que la exención basada en el artículo 13, parte A, apartado 1 letra F) debe denegarse siempre que pueda, actual o potencialmente, acarrear distorsiones de la competencia. Basta que tal exención conlleve un riesgo potencial de que terceros independientes se abstengan de entrar en el mercado de la prestación de ese tipo de servicios.

Añade que en el asunto del litigio principal, resulta claramente ventajoso, por razones puramente económicas, seguir siendo miembro de Taksatorringen y encomendar a ésta las operaciones de tasación en cuestión en vez de confiar dicha tarea a un tercero independiente, mientras los servicios que presta a sus miembros la asociación estén exentos en virtud de autorizaciones provisionales concedidas por las autoridades fiscales danesas. Así pues, las autorizaciones tienen, por efecto tanto impedir una competencia actual en el mercado del peritaje de vehículos de motor de Dinamarca como impedir a terceros independientes plantearse seriamente entrar en este mercado.



Precisa finalmente que una vez comprobado que existe un riesgo potencial de que la exención provoque distorsiones de la competencia no corresponde a las autoridades fiscales nacionales apreciar si dicha distorsión de la competencia debe considerarse remota. Resulta particularmente difícil para las autoridades fiscales nacionales proceder a dicha apreciación, porque implica un conocimiento profundo del sector de actividad de que se trata y de las condiciones de competencia en el mercado en cuestión, conocimientos que, por regla general, no poseen las autoridades fiscales.

Por su parte, **la Comisión** entiende que de la propia expresión «susceptible de provocar distorsiones de la competencia» ya se desprende que la exención ha de quedar excluida en las situaciones de posible distorsión de la competencia, debiendo tener en cuenta adicionalmente en este sentido la obligatoriedad de que las exenciones por su carácter excepcional sean objeto de una interpretación estricta lo que nos lleva a la procedencia de considerar incluidos en el ámbito de aplicación de la norma únicamente aquellos casos en que sea indudable que una exención no provocará, ni actual ni potencialmente ninguna distorsión de la competencia.

De esta forma, los que presten determinados servicios de manera independiente estarán en la misma situación fiscal que las agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta.

Según esta interpretación, no habrá a su juicio distorsión de la competencia en el sentido de la disposición cuando el tipo de inversión—por ejemplo, un escáner para fines médicos—y el grupo limitado de clientes que lo utilicen pueda disuadir a potenciales empresarios por el riesgo económico de la actividad, y ello, aun cuando potencialmente pueda haber otro suministrador. Por el contrario, señala la Comisión expresamente, “**una exención de los servicios**



de limpieza puede provocar una distorsión de la competencia, ya que no hay una especialización particular ni limitación de la clientela a un sector bien definido”.

Destacamos especialmente la importancia del pronunciamiento en cuanto que recoge expresamente la opinión de la Comisión sobre la posible inclusión de los servicios de limpieza a que se refiere el presente informe en el ámbito de la exención prevista en el artículo 20 Uno 6º de la LIVA, vinculando en cierto modo la distorsión en la competencia que en este caso podría ocasionar la exención, como luego comentaremos, a la inexistencia precisamente de una relación directa y exclusiva del servicio con una actividad concreta.

El TJUE comienza señalando que la exención en el IVA **no debe ser en sí misma susceptible de provocar distorsiones de la competencia en un mercado en el que la competencia resultará afectada en cualquier caso debido a la presencia de un operador que presta servicios a sus miembros y a quien le está vedada la búsqueda de beneficios**, entendiéndose que es precisamente el incumplimiento de las premisas bajo las cuales se entiende justificada la constitución de una agrupación de estas características en los términos que deriva de la norma lo que puede originar que sea la exención en el IVA la causa de la distorsión de la competencia.

En cuanto a la interpretación que ha de darse a la expresión “susceptible de provocar distorsiones en la competencia” contenida en la disposición entiende que **no se refiere únicamente a las distorsiones de la competencia que puede provocar la exención de inmediato sino también a las que podría provocar en el futuro**, siempre que en cualquier caso sea el riesgo sea real, **concluyendo en consecuencia que debe denegarse la concesión de la**



exención en el IVA si existe un riesgo real de que la exención provoque por sí sola, de inmediato o en el futuro, distorsiones en la competencia.

En concreto, el TJUE se pronuncia en este punto en los términos que a continuación se reproducen:

“58

En primer término hay que señalar que la exención en el IVA en sí misma no debe ser susceptible de provocar distorsiones de la competencia en un mercado en el que la competencia resultará afectada en cualquier caso debido a la presencia de un operador que presta servicios a sus miembros y a quien le está vedada la búsqueda de beneficios. Por tanto, es el hecho de que las prestaciones de servicios realizadas por una agrupación estén exentas, y no el hecho de que esa agrupación cumpla los demás requisitos de la disposición de que se trata, lo que puede provocar distorsiones en la competencia para que se pueda denegar esa exención.

59

Como señala el Abogado General en el punto 131 de sus conclusiones, si, con independencia de cualquier tributación o exención, las agrupaciones tienen la seguridad de que conservarán la clientela constituida por sus miembros, no procede considerar que sea la exención que se les concede la que cierra el mercado a los operadores independientes.

60

Además, hay que recordar que el artículo 13, parte A, de la SD exime del IVA determinadas actividades de interés general. Sin embargo, dicha disposición no excluye todas las actividades de interés general de la aplicación del IVA, sino únicamente las que se enumeran y describen de manera muy detallada (véanse, en particular, las sent 12 de noviembre de 1998 Institute of the Motor Industry, C-



149/1997, Rec. pg. I- 7053, apartado 18 y de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania antes citada apartado 45.

61

En efecto, es cierto que, como resulta de la jurisprudencia mencionada en el apartado 36 de la presente sentencia, los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente.

62

No obstante, no es menos cierto que esa jurisprudencia no tiene como objetivo imponer una interpretación que haga casi inaplicables en la práctica las exenciones mencionadas.

63

En consecuencia, aunque un examen comparativo de las diferentes versiones lingüísticas del artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva demuestra que la expresión «con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia», no se refiere únicamente a las distorsiones de la competencia que puede provocar la exención de inmediato sino también a las que podría provocar en el futuro, es necesario, sin embargo, que el riesgo de que la exención provoque por sí sola distorsiones de la competencia sea real.

64

De ello se desprende que debe denegarse la concesión de la exención del IVA si existe un riesgo real de que la exención pueda por sí sola, de inmediato o en el futuro, provocar distorsiones de la competencia.

65



Por consiguiente, procede responder a las cuestiones segunda y tercera que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la concesión de una exención del IVA basada en la citada disposición a una asociación, como aquella de que se trata en el asunto principal, que cumple todos los demás requisitos de dicha disposición, debe denegarse si existe un riesgo real de que la exención pueda provocar por sí sola, de inmediato o en el futuro, distorsiones de la competencia”.

En relación a la **cuarta cuestión** relativa a la posibilidad de conceder una exención del impuesto con carácter temporal cuando existan dudas sobre si dicha exención es susceptible de provocar posteriormente una distorsión de la competencia, el TJUE señala que nada en la Sexta Directiva conduce a afirmar que una normativa nacional que permita conceder una exención temporal cuando existan dudas sobre si ésta puede provocar posteriormente distorsiones de la competencia sea incompatible con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra f), de la Sexta Directiva, siempre que la exención sea reconducida mientras el interesado cumpla los requisitos de la citada disposición.

Finalmente en relación a la **quinta cuestión** destinada a dilucidar si el hecho de que las grandes compañías de seguros encomienden la realización de las tasaciones de daños ocasionados a vehículos de motor a sus propios peritos, evitando así que se les imponga el IVA, puede influir en la respuesta que deba darse a las cuestiones primera, segunda y tercera, las observaciones de las partes pueden resumirse como sigue:

Taksatorringen alega que, desde el punto de vista del IVA, no debe haber ninguna diferencia según que la tasación de los daños ocasionados a los



vehículos de motor sea realizada dentro de la compañía de seguros o que la compañía la confíe a un suministrador de servicios. Sobre este particular señala que en Dinamarca son las propias grandes compañías de seguros las que realizan la tasación de los daños causados a vehículos de motor, mientras que esto resulta imposible, desde el punto de vista económico, para las pequeñas y medianas empresas, por las necesidades de recursos que ello supone. Si estas últimas deben pagar IVA por los servicios de tasación prestados por Taksatorringen, las grandes compañías de seguros, que no han de pagar IVA por sus tasaciones, gozarán de una ventaja en términos de competencia.

Por su parte, tanto **el Skatteministeriet** como **la Comisión** consideran que el hecho de que no se aplique el IVA a las tasaciones realizadas por los peritos empleados por las grandes compañías de seguros no tiene incidencia en la interpretación de las disposiciones de que se trata.

En respuesta a la cuestión, **el TJUE** aclara que en todo caso la resolución de las cuestiones primera a tercera se ha efectuado teniendo en cuenta todos los aspectos de las disposiciones de que se trata así como el sistema IVA en su conjunto, de donde deriva que no puede tener una incidencia independiente sobre su interpretación el hecho de que las grandes compañías de seguros encomienden la realización de las tasaciones de daños ocasionados a vehículos de motor a sus propios peritos, evitando así que estas prestaciones de servicios estén sujetas al IVA.

El abogado general en el asunto, Sr Misho, en su escrito de conclusiones al TJUE presentado con fecha 3 de octubre de 2002 justifica en los siguientes términos la procedencia de una respuesta negativa a la cuestión:



“143.En respuesta a cuestión similar planteada en el asunto SDC, antes citado, el Tribunal de justicia señaló que la diferencia entre la empresa que efectúa la totalidad de sus operaciones internamente recurriendo a sus propios trabajadores por cuenta ajena y la que compra sus prestaciones a otro operador económico radica en el hecho imponible, y no en la exención prevista en los números 3 y 5 de la letra d9 de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva, que es perfectamente neutra, ya que resulta de la propia naturaleza de las operaciones (apartado 28 de la sentencia SDC antes citada)

144. De este modo, el Tribunal de Justicia hizo suyo el razonamiento del Abogado General Sr Ruiz Jarabo-Colomer quien en su escrito de conclusiones al TJUE explicaba

No puede aceptarse...el argumento de la demandante sobre la supuesta discriminación tributaria entre las empresas bancarias que disponen por sí mismas de sus propios medios informáticos y aquellas otras que se ven obligadas a contratar, a estos efectos, los servicios de un tercero...esta es la consecuencia lógica derivada de la estructura impositiva que caracteriza al IVA.

El principio de neutralidad fiscal, que está en la base del IVA, no resulta afectado por el ejercicio de aquella opción. En efecto, el hecho imponible del IVA, en su modalidad de prestaciones de servicio implica la presencia de dos sujetos tributarios independientes, jurídicamente relacionados, uno de los cuales realiza una prestación a favor del otro.

No son, pues, sujetos pasivos, los trabajadores asalariados que bajo la dirección del empleador y remunerados por éste, prestan sus servicios a la empresa que les contrata. En la prestación de tales servicios no hay hecho imponible sujeto a IVA: en rigor se trata de un fenómeno de no sujeción, derivado a sensu contrario de la configuración positiva del hecho imponible del IVA y aun de la propia naturaleza del tributo.



Las decisiones de política empresarial pueden optar por acometer mediante sus propios medios determinadas tareas, utilizando la empresa a su personal asalariado. En tal caso, no hay hecho imponible sometido a IVA. Pueden, por el contrario, optar por contratar con terceros ajenos jurídicamente a la empresa, la prestación de sus servicios: en este caso se trata de una operación gravada por IVA (puntos 55 a 58)”.

II. LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIAL EN EL AMBITO INTERNO.

La doctrina de la Dirección General de Tributos en relación al artículo 20 Uno 6º de la LIVA contenida en multitud de Resoluciones dictadas en contestación a las consultas formuladas en la materia, por todas **CV 2348/2010 de 28 de octubre, CV 389/2010 de 3 de marzo, CV 0014/2009 de 8 de enero, CV nº 523/2007 de 14 de marzo, CV nº583/2007, de 20 de marzo, Consulta nº363/2003, de 6 de marzo y Consulta nº379/1990 de 19 de marzo**, concluye de forma constante, tras reproducir la disposición contenida en el artículo 132. 1 f) de la Directiva 2006/112/CE, con una exposición de los requisitos a los que de conformidad con ella entiende ha de quedar condicionada la exención del servicio, en los siguientes términos:

“Por consiguiente, la aplicación a las operaciones realizadas por la consultante de la exención prevista en el artículo 20 Uno 6º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, está condicionada a la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) *Que se trate de **prestaciones de servicios**, con exclusión por tanto de las entregas de bienes. El mencionado beneficio sólo procede respecto de las prestaciones de servicios realizadas por las citadas uniones o*



agrupaciones, con exclusión de las entregas de bienes, salvo aquellas entregas de carácter marginal o circunstancial que se refieran a los bienes que hayan sido utilizados por la propia entidad en el desarrollo de su actividad de asistencia a los socios.

- b) *Que los **miembros sean exclusivamente personas que ejercen con carácter esencial actividades exentas o no sujetas**, no cumpliendo dicha condición aquellos sujetos pasivos que únicamente realizan dichas actividades de forma parcial o dentro de un sector diferenciado de su actividad.*

A estos efectos, para determinar si la entidad integrante de la agrupación realiza una actividad esencialmente exenta o no sujeta en los términos del artículo 20 uno 6º de la LIVA se deberá tomar en consideración la totalidad de las actividades por ella realizadas, con independencia de que se le aplique el régimen de sectores diferenciados. Es decir, el hecho de que la entidad integrante de la Agrupación realice su actividad a través de sectores diferenciados no afecta al cálculo del porcentaje del 10% establecido en la ley, que se trata de un porcentaje referido a la actividad global de la entidad y no a la de los sectores diferenciados individualmente considerados. Si el volumen anual de la totalidad de las operaciones efectivamente gravadas no excede del 10 por ciento del conjunto de sus actividades globales, sólo entonces se entenderá cumplido el requisito.

Cuestión distinta, como veremos a continuación en el apartado f), es que el servicio debe no obstante vincularse de manera directa y exclusiva a la realización de la concreta actividad no sujeta o exenta.



- c) *Que los servicios sean prestados por las uniones o agrupaciones que se constituyen **sin fin de lucro**, sin que puedan tener beneficios para sí mismas ni para distribuir entre sus socios. Dichas entidades solo podrán exigir a sus socios el reembolso de los gastos hechos en común, en la forma prevista en sus estatutos.*
- d) *La agrupación debe realizar **una actividad auxiliar** de la desarrollada por sus socios, sin que pueda sustituir a éstos en el desarrollo de su actividad principal.*
- e) *La agrupación sólo **puede prestar servicios a sus socios, quedando excluidas del beneficio aquellas agrupaciones que presten asimismo servicios a terceros o que realicen entregas de bienes, con la salvedad indicada anteriormente.** En particular, no pueden considerarse cumplidos los requisitos legales establecidos y no procede aplicar la exención contenida en el artículo 20 uno 6º de la ley del impuesto cuando la entidad presta servicios a terceros. Dicha actividad es incompatible con el requisito establecido en la letra a) del citado precepto (que los servicios se utilicen directa y exclusivamente en el desarrollo de las actividades de sus socios) y vacía de contenido lo dispuesto en su letra b) (no habrá reembolso exacto de los gastos hechos en común cuando se obtienen ingresos de un tercero). La aplicación de la exención a una entidad que realizara simultáneamente actividades para terceros sería susceptible además de ocasionar distorsiones de competencia no permitidas por la normativa comunitaria.*



- f) *Los servicios prestados deben ser **necesarios** para el desarrollo de las actividades empresariales de sus socios y **utilizarse directa y exclusivamente en las actividades de los socios que fundamentan la exención.***

Especifica al efecto la doctrina, en concreto **Consulta nº363/2003, de 6 de marzo**, que para enjuiciar el cumplimiento de este requisito se estará a la prorrata de cada una de las entidades o cuando estas presenten sectores diferenciados de actividad a la prorrata correspondiente al sector en el que se utilicen directa y exclusivamente como input los servicios de la agrupación. En el mismo sentido, la **Consulta CV nº583/2007, de 20 de marzo**, matiza respecto de aquellos operadores que realicen actividades en sectores diferenciados que **el servicio ha de ir destinado exclusivamente a una actividad cuya prorrata no exceda del 10%.**

Centrándose en concreto en la actividad de la agrupación destaca asimismo **“que la exención no produzca distorsiones en la competencia.”**

Concluye finalmente declarando que *“el incumplimiento de los requisitos mencionados supone la pérdida de la exención del impuesto para el conjunto de las actividades desarrolladas por la entidad ya que la ley exige su concurrencia sin contemplar su cumplimiento parcial u ocasional.”*

En cualquier caso, resultaría contrario a la finalidad del legislador que la obtención del servicio auxiliar por los operadores asociados en mejores condiciones que las ofrecidas en el mercado por un operador independiente no fuera consecuencia como se pretende de legítimas economías de escala derivadas de la cooperación interna entre ellos sino precisamente de la propia



exención del servicio que, de esta manera, se convertiría en un claro factor de distorsión de la competencia en el mercado de estos servicios auxiliares que obligaría igualmente a denegar el acceso a la exención de los servicios prestados en estas circunstancias por la agrupación.

Algunas resoluciones en las que, excepcionalmente, la Dirección General de Tributos se ha pronunciado sobre la concreta actividad desarrollada por estas agrupaciones, nos permiten perfilar y completar un poco más las características de estas actividades:

Así, en la **Consulta CV nº 523/2007 de 14 de marzo** sobre la procedencia de aplicar la exención prevista en el artículo 20 Uno 6º de la Ley a los **servicios de asesoramiento, consultoría y ayuda al desarrollo organizativo** de sus entidades afiliadas por una Confederación que aglutina a organizaciones dedicadas a la atención y asistencia a personas con minusvalía intelectual, la Dirección General de Tributos viene a sostener que la procedencia de la exención de estos servicios sólo podría fundamentarse, en su caso, en el artículo 20 Uno 8º de la misma Ley, y estimó necesario analizar al efecto si tanto la confederación consultante como sus entidades afiliadas tienen la condición de entidades de carácter social en los términos exigidos por la citada disposición.

Por su parte, la Resolución a **Consulta CV nº 0014/2009 de 8 de enero** declara sujetos y no exentos al impuesto los **servicios de publicidad** prestados por una agrupación de interés económico a sus miembros por no considerarlos necesarios para el ejercicio de la actividad financiera de los mismos en el sentido del artículo 20 uno 6º de la LIVA.

Más recientemente en contestación a **Consulta CV nº 389/2010 de 3 de marzo** concluye que no están amparados por la exención prevista en el artículo



20 uno 6º de la LIVA los **servicios de mantenimiento y reparación de instalaciones** prestados por una federación sin ánimo de lucro de asociaciones para la atención a personas con parálisis cerebral para su utilización exclusiva en la atención a las personas con discapacidad, al no entenderlos necesarios para el desarrollo de la actividad en los términos de la disposición.

Finalmente entre las más antiguas cabe citar **la Consulta nº379/1990 de 19 de marzo**, en la que, sobre la posibilidad de constitución de una agrupación con estos fines por determinadas instituciones de crédito concluye la Dirección General de Tributos que por su carácter de personas jurídicas que realizan esencialmente operaciones financieras exentas pueden efectivamente constituir una unión o agrupación que **les preste servicios exentos** siempre que además concurren todas y cada de los requisitos necesarios para ello, a saber que los servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma, que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponde de los gastos hechos en común, y que se reconozca previamente la exención en la forma prevista.

En definitiva, el ámbito de la exención parece circunscribirse, en línea por otro lado con la finalidad de la norma deducida de la jurisprudencia comunitaria, a aquellos **servicios de carácter auxiliar necesarios para el desarrollo de una concreta actividad no sujeta o exenta, a la que por su naturaleza se hallan directa y exclusivamente vinculados** cuando, no obstante haberse externalizado, las condiciones en que se prestan permiten su asimilación a los servicios prestados en el ámbito interno de la entidad con sus propios medios, **obedeciendo únicamente la externalización a la necesidad de obtener una rebaja de costes a partir del aprovechamiento conjunto del mismo servicio auxiliar por varios operadores del sector.**



En consecuencia el propio fundamento de la exención limita las posibilidades de acceso a **aquellas actividades vinculadas de forma directa y exclusiva por su propia naturaleza** con la concreta actividad no sujeta o exenta que constituye el objeto social de las entidades agrupadas, siendo este precisamente el elemento en base al cual la doctrina de la Dirección General de Tributos antes expuesta considera que el desarrollo por los socios de otras actividades sujetas y no exentas en sectores diferenciados no representa en sí mismo un obstáculo para el acceso a la exención del servicio.

Si alguna característica en común comparten los servicios que han sido excluidos del ámbito de aplicación de la exención por la Dirección General de Tributos en las diversas resoluciones que acabamos de citar, servicios de asesoramiento, consultoría, publicidad, mantenimiento y reparación, es precisamente **la imposibilidad, por su propia naturaleza, de vinculación directa y exclusiva a ninguna actividad concreta**. Efectivamente, se trata, como puede comprobarse, de servicios claramente utilizables en principio, por naturaleza, en cualquier sector de actividad, siendo éste precisamente el mismo fundamento que la Comisión utiliza para la exclusión en concreto de los servicios de limpieza en las observaciones presentadas al TJUE en la sentencia anteriormente comentada de 20 de noviembre de 2003, Assurandor-Societetet, As C-8/2001 derivando además de esta falta de, utilizando sus propias palabras, *“especialización particular ni limitación de la clientela a un sector bien definido”* que caracteriza a los servicios de limpieza un riesgo de distorsión en la competencia provocado por la propia exención y, en consecuencia, prohibido por la propia disposición.

En concreto, la **Consulta CV nº 523/2007 de 14 de marzo**, relativa a servicios de asesoramiento, consultoría y desarrollo organizativo, parece concluir que el acceso a la exención de estos servicios sólo podría fundamentarse, en su



caso, en el artículo 20 Uno 8º de la LIVA previo reconocimiento de la agrupación como entidad de carácter social en los términos previstos por la citada disposición.

En otras Resoluciones, en concreto la de **19 de marzo de 1990** citada en último lugar, así como en la **propia jurisprudencia del TJUE** contenida en la sentencia objeto de comentario en el apartado anterior de este informe, parece resolver la cuestión analizando la vinculación de la actividad de la agrupación con la **actividad que constituye el objeto social de las entidades asociadas**.

En este mismo sentido podríamos citar asimismo algún pronunciamiento del **Tribunal Económico-administrativo Central** como el contenido **la Resolución de 10 de marzo de 1994** en la que, planteada la cuestión en relación a la actividad de una Cámara de Compensación bancaria, concluye el Tribunal que *“una vez examinadas todas las circunstancias y en concreto los fines que componen el objeto de la cámara de compensación así como la propia naturaleza de los miembros que la componen, Bancos, Cajas de ahorro y Cooperativas de créditos cuyas actividades en su mayoría se encuentran exentas, queda suficientemente probado que la reclamante cumple con todos los requisitos necesarios para gozar de la exención”*.

Si bien no existe hasta el momento doctrina relevante del Tribunal Económico-administrativo Central en la materia, baste citar la **Resolución de 9 de julio de 1997** en la que se pronuncia sobre el fundamento de la exención declarando que *“ tiene por objeto trasladar a las agrupaciones integradas por personas que realizan operaciones no sujetas o exentas del impuesto el beneficio del que gozan los sujetos que las integran, pues si no éstos se verían en la imposibilidad de deducir el impuesto por los servicios que perciben de la agrupación y que contribuyen al desarrollo de su actividad”*.



Efectivamente gran parte de la doctrina del Tribunal Económico-administrativo Central relativa a este artículo, y lo mismo cabe decir de los pronunciamientos del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional, se centra en analizar la actividad de las denominadas “Entidades Urbanísticas de Conservación” no resultando a nuestro juicio especialmente representativa a los efectos de este informe en la medida en que sus conclusiones giran exclusivamente en torno al substrato propio de estas entidades. En cualquier caso, esta doctrina concluye asimismo reconociendo la procedencia de la exención en base al carácter objetivamente exento de la actividad de la agrupación y así baste citar al efecto, entre las más recientes, la **Resolución de 11 de mayo de 2010**, con remisión expresa en sus fundamentos a la doctrina del **Tribunal Supremo contenida en sus sentencias de 23 de junio de 2003 y 11 de julio de 2005**.

III. PROCEDENCIA DE LA EXENCIÓN EN EL SUPUESTO CONCRETO OBJETO DE INFORME: POSIBLE EXENCIÓN DE LOS SERVICIOS DE LIMPIEZA PRESTADOS A SUS MIEMBROS POR UNA AGRUPACIÓN DE INTERÉS ECONÓMICO CONSTITUIDA POR CENTROS HOSPITALARIOS O SANITARIOS.

Sin entrar en consideraciones relativas a la necesidad de los servicios de limpieza en un hospital o centro de asistencia sanitaria, no parece desde luego un servicio **vinculable de manera directa y exclusiva a ningún sector de actividad en concreto**, en los términos exigidos por el artículo 20 Uno 6º de la LIVA, sin relación alguna en este caso por tanto con el objeto social de un hospital, resultando incluso dudosa su calificación de “**actividad auxiliar**” y en



cualquier caso muy discutible la posibilidad material de acreditar el destino exclusivo de un servicio de limpieza, fundamentalmente referido a instalaciones o mobiliario, a una concreta actividad principal no sujeta o exenta cuando el centro receptor realice simultáneamente en sectores diferenciados de actividad otro tipo de actividades sujetas y no exentas.

Finalmente a las consideraciones de la Comisión sobre la distorsión en la competencia que una exención de los servicios de limpieza puede provocar debido a la inexistencia de un sector destinatario del servicio bien definido y delimitado, deben añadirse las que a estos efectos resultan de un análisis de las condiciones de prestación del servicio y los medios o instrumentos de que se sirve para ello. No cabe duda que, tratándose de un servicio fundamentalmente basado en la mano de obra y de utilización constante o invariable por cada centro, especialmente la limpieza de hospitales o centros sanitarios, resulta difícil que en estas circunstancias una externalización del servicio a través de este tipo de esquemas permita a los socios conseguir economías de escala capaces de eliminar por sí misma toda posibilidad de competencia frente a un operador independiente en los términos indicados por la jurisprudencia comunitaria, es decir que permita conseguir, al margen de la exención del impuesto, una reducción del coste del servicio para los operadores asociados sin pérdidas simultáneas de eficacia y de calidad.

En consecuencia debe denegarse la exención del impuesto a los servicios de limpieza prestados por la agrupación a favor de los hospitales asociados por no cumplir en opinión de esta Subdirección los requisitos objetivos para ello, en concreto por falta de vinculación directa y exclusiva con la actividad de prestación de asistencia sanitaria u hospitalaria en los términos exigidos por el artículo 20 Uno 6º de la LIVA, existiendo adicionalmente una alta probabilidad real de que la exención sea la causa inmediata de distorsiones paralelas de la



competencia en el mercado del sector limpieza, inaceptables y contrarias a la finalidad del legislador de acuerdo con las consideraciones contenidas en el presente informe.

IV. CONCLUSIONES.

I. Constituye jurisprudencia reiterada del TJUE que, en tanto excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios a título oneroso por un sujeto pasivo, los términos empleados para designar las exenciones deben ser objeto de una interpretación estricta, de conformidad con los fines para las que fueron establecidas.

En concreto, la exención prevista en el artículo 20 Uno 6º de la Ley de IVA tiene por finalidad evitar que determinadas prestaciones de servicios que el legislador comunitario pretendió eximir por motivos legítimos, en este caso prestaciones de hospitalización y asistencia sanitaria, puedan quedar finalmente gravadas como consecuencia de la necesidad de determinados operadores del sector de acudir a la creación de una estructura común se haga cargo de determinadas actividades necesarias para la realización de la prestación exenta con el fin de poder ofrecer el servicio en las mismas condiciones que aquellos otros operadores del mismo sector cuya dimensión, por el contrario, les permita obtener el mismo servicio movilizándolo al efecto sus propios recursos internos.

Se trata en definitiva de unificar las condiciones de competencia en un mercado en el que operan simultáneamente junto a grandes operadores, que pueden servirse al efecto individualmente de sus propios medios, otros pequeños y medianos operadores que, sin embargo, han de acudir para obtener el mismo resultado a la creación de entidades de gestión compartida que se hagan cargo de determinados servicios de apoyo para todos los operadores



asociados, resultando acreedores en estas circunstancias del mismo trato fiscal que un servicio gestionado internamente.

II. El propio fundamento de la exención limita las posibilidades de acceso a **aquellas actividades relacionadas de forma directa y exclusiva** con la concreta actividad no sujeta o exenta que constituye el objeto social de las entidades agrupadas. En consecuencia quedan excluidas del ámbito de la exención tanto aquellas actividades que por su naturaleza no guarden una relación directa con ella como aquellas otras que no tengan limitada y bien definida su oferta a un sector concreto de actividad pudiendo en estas circunstancias la exención introducir un factor de distorsión de la competencia en el mercado contrario a la finalidad del legislador.

En cualquier caso, resultaría contrario a la finalidad del legislador que la obtención del servicio auxiliar por los operadores asociados en mejores condiciones que las ofrecidas en el mercado por un operador independiente no fuera consecuencia como se pretende de legítimas economías de escala derivadas de la cooperación interna entre ellos sino precisamente de la propia exención del servicio que, de esta manera, se convertiría en un claro factor de distorsión de la competencia en el mercado de estos servicios auxiliares que obligaría igualmente a denegar el acceso a la exención de los servicios prestados en estas circunstancias por la agrupación.

III. Un servicio de limpieza como el que es objeto de informe no constituye un servicio **vinculable de manera directa y exclusiva a ningún sector de actividad en concreto**, en los términos exigidos por el artículo 20 Uno 6º de la LIVA, sin relación alguna en este caso por tanto con el objeto social de un hospital, resultando incluso dudosa su calificación de “**actividad auxiliar**” y en cualquier caso muy discutible la posibilidad material de acreditar el destino



exclusivo de un servicio de limpieza a una concreta actividad principal no sujeta o exenta cuando el centro receptor realice simultáneamente en sectores diferenciados de actividad otro tipo de actividades sujetas y no exentas.

Por otro lado, a las consideraciones sobre las distorsiones en la competencia que una exención puede provocar debido a la inexistencia de un sector destinatario del servicio bien definido y delimitado deben añadirse en este caso las que resultan de un análisis de las condiciones de prestación del servicio y los medios o instrumentos de que se sirve para ello. No cabe duda que, tratándose de un servicio fundamentalmente basado en la mano de obra y de utilización constante o invariable por cada centro, especialmente en el caso de limpieza de hospitales o centros sanitarios, resulta difícil que en estas circunstancias una gestión compartida del servicio a través de este tipo de esquemas permita a los socios conseguir economías de escala capaces de eliminar por sí misma toda posibilidad de competencia frente a un operador independiente en los términos indicados por la jurisprudencia comunitaria, es decir, que permita conseguir, al margen de la exención del impuesto, una reducción del coste del servicio para los operadores asociados sin pérdidas simultáneas de eficacia y de calidad.

En estas circunstancias, debe denegarse la exención de los servicios de limpieza prestados por la agrupación a favor de los hospitales asociados por no cumplir, en opinión de esta Subdirección, los requisitos objetivos para ello, en concreto por falta de vinculación directa y exclusiva con la actividad de prestación de asistencia sanitaria u hospitalaria en los términos exigidos por el artículo 20 Uno 6º de la LIVA, existiendo adicionalmente un riesgo real de que la exención pueda provocar por sí sola, de inmediato o en el futuro distorsiones de la competencia en el mercado del sector de limpieza inaceptables y contrarias a



la finalidad del legislador de acuerdo con las consideraciones contenidas en el presente informe.

Madrid, 3 de mayo de 2011
EL SUBDIRECTOR GENERAL