

61993J0453

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA SEGUNDA) DE 11 DE AGOSTO DE 1995. - W. BULTHUIS-GRIFFIOEN CONTRA INSPECTEUR DER OMZETBELASTING. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: GERECHTSHOF AMSTERDAM - PAISES BAJOS. - SISTEMA COMUN DEL IMPUESTO SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS - SEXTA DIRECTIVA IVA - EXENCION - PRESTACIONES DE CARACTER SOCIAL REALIZADAS POR UNA PERSONA PRIVADA - EXCLUSION. - ASUNTO C-453/93.

Recopilación de Jurisprudencia 1995 página I-02341

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

Disposiciones fiscales ° Armonización de las legislaciones ° Impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido ° Exenciones previstas por la Sexta Directiva ° Interpretación estricta ° Exención de las prestaciones relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social realizadas por organismos de Derecho público o por otros organismos a los que se reconozca un carácter social ° Prestaciones efectuadas por un empresario que tenga la condición de persona física ° Exclusión

[Directiva 77/388 del Consejo, art. 13, parte A, ap. 1, letra g)]

Índice

Las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva 77/388 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios constituyen excepciones al principio general de que el Impuesto sobre el Valor Añadido se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Por lo tanto, los términos empleados para designarlas son de interpretación estricta. Por consiguiente y teniendo en cuenta que, entre las distintas exenciones contempladas por el apartado 1 de la parte A de dicho artículo, algunas se refieren, en lo que atañe a los operadores que puedan beneficiarse de ellas, expresamente al concepto de "organismo", precisión que no aparece para otras exenciones, el beneficio de la exención sólo puede

invocarse, en el primer caso, por personas jurídicas, mientras que, en el segundo, puede serlo también por personas físicas y en consecuencia por empresarios.

En consecuencia, un empresario, persona física, no está comprendido dentro del ámbito de aplicación personal de la letra g) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva, relativa a las prestaciones estrechamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social realizadas por organismos de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social y no puede por consiguiente disfrutar de una exención conforme a esta disposición.

Partes

En el asunto C-453/93,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Gerechtshof te Amsterdam, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

W. Bulthuis-Griffioen

e

Inspecteur der Omzetbelasting,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la parte A del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por los Sres.: F.A. Schockweiler (Ponente), Presidente de Sala; G.F. Mancini y G. Hirsch, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Cosmas;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

° En nombre de la Sra. Bulthuis-Griffioen, por el Sr. G.G.M. Kortenaar, Asesor Fiscal, en calidad de Agente;

° en nombre del inspecteur der Omzetbelasting (Zaandam), por el Sr. Zuidersma;

° en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sra. A. Bos, Consejera jurídica en el Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente;

° en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. B.J. Drijber, miembro de su Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de la Sra. Bulthuis-Griffioen; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. J.S. van den Oosterkamp, Consejero Jurídico adjunto en el Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente, y de la Comisión, expuestas en la vista de 23 de marzo de 1995;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 8 de junio de 1995;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 21 de julio de 1993, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de noviembre siguiente, el Gerechtshof te Amsterdam planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial relativa a la interpretación de la parte A del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, "Sexta Directiva").

2 Dicha cuestión se suscitó en el margen de un litigio entre la Sra. Bulthuis-Griffioen y el Inspector de los Tributos, sobre la aplicación de una exención del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, "IVA"), prevista por el apartado 1 del artículo 11 de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, "Ley de 1968").

3 En los Países Bajos, la Ley dispone, en la letra f) del apartado 1 del artículo 11 que quedan exentos del IVA:

"los suministros y las prestaciones de servicios de carácter social o cultural que serán precisados por medio de un Reglamento de la Administración Pública, a condición de que el organismo no persiga un fin lucrativo y que esta exención no pueda perturbar gravemente las circunstancias de la competencia en perjuicio de empresas que tengan un fin lucrativo."

4 El concepto de "suministro y prestación de servicios de carácter social" que figura en esta disposición está precisado por el artículo 7 de la Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Reglamento del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, "Reglamento de ejecución") que se remite sobre este punto a su Anexo B. La parte B de éste enumera diversas categorías de instituciones cuyas prestaciones quedan exentas del pago del IVA, dado que no persiguen fines lucrativos. Entre dichas instituciones figuraban, en la versión vigente el 1 de julio de 1989, "las colonias de vacaciones, las guarderías, los jardines de infancia y las escuelas al aire libre". En la versión posterior a esta fecha, esta categoría corresponde a las "instituciones de acogida de los niños y [a las] escuelas para niños que sufran enfermedades de larga duración" (apartado 6).

5 Desde agosto de 1988, la Sra. Bulthuis-Griffioen es titular en los Países Bajos de una guardería de niños. En concepto de tal, es considerada como un "empresario" sujeto al IVA, a los efectos del artículo 7 de la Ley de 1968.

6 En 1989 y 1990 su volumen de negocios ascendió a 41.997 y a 41.947 HFL, respectivamente. De este modo, el importe de los ingresos sobrepasó el de los gastos efectuados. Los beneficios de explotación fueron abonados a la Sra. Bulthuis-Griffioen en forma de retribución.

7 En el momento de su declaración de impuestos, la Sra. Bulthuis-Griffioen no pagó el IVA, por entender que las prestaciones ofrecidas por la guardería disfrutaban de la exención prevista en la letra f) del apartado 1 del artículo 11 de la Ley de 1968. Los beneficios obtenidos de esta forma se elevaron en 1989 a 11.926 HFL y en 1990 a 17.963 HFL. Si, por el contrario, las prestaciones ofrecidas por la guardería no hubieran estado exentas del IVA, los beneficios de explotación hubieran quedado limitados a 6.371 HFL para 1989 y a 12.014 HFL para 1990.

8 El Inspector de los Tributos giró a la Sra. Bulthuis-Griffioen una liquidación tributaria, considerando, por su parte, que la citada exención no era aplicable. Dado que la interesada perseguía un fin lucrativo, no cumplía, según aquél, el requisito previsto por la letra f) del apartado 1 del artículo 11 de la Ley de 1968.

9 La Sra. Bulthuis-Griffioen presentó una reclamación contra la liquidación tributaria, que fue rechazada por el Inspector de los Tributos. Entonces ella interpuso un recurso de anulación contra esta última decisión ante el Gerechtshof te Amsterdam.

10 Según este órgano jurisdiccional, no existe discrepancia sobre el hecho de que el establecimiento dirigido por la Sra. Bulthuis-Griffioen constituya una "guardería" o un "jardín de infancia", a los efectos de la antigua versión del Anexo B del Reglamento de ejecución, y una "institución de acogida de niños" a los efectos de la nueva versión del mismo Anexo. En cambio, no le parece que conste con certeza que se cumple también el requisito de la falta de fin lucrativo. A este respecto, la Sra. Bulthuis-Griffioen, alegó que, si ella trata efectivamente de obtener un beneficio de la explotación de su actividad, dicho beneficio es sin embargo inferior al "salario" hipotético que podría obtener por el trabajo que efectúa; por ello estima que su actividad no persigue un "fin lucrativo" a los efectos de la Ley de 1968.

11 El Gerechtshof te Amsterdam subraya que la exención establecida por la letra f) del apartado 1 del artículo 11 de la Ley de 1968 se funda en la letra g) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva, que dispone lo siguiente:

"Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

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

12 Observa asimismo que, al someter la concesión de la exención al requisito de que los organismos beneficiarios no tengan por objeto la búsqueda sistemática de provecho, el legislador hizo uso de la posibilidad dada a los Estados miembros por la letra a) del apartado 2 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva, de subordinar a determinadas condiciones la concesión de algunas de las exenciones previstas por el apartado 1.

13 La letra a) del apartado 2 de la parte A del artículo 13, prevé en efecto:

"Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

° los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;

[...]

° las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido."

14 Según el Gerechtshof te Amsterdam, el requisito de falta de un fin lucrativo que recoge la letra f) del apartado 1 del artículo 11 de la Ley de 1968 debe tener idéntico significado que el requisito contenido en la letra a) del apartado 2 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva, según la cual "los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios".

15 Por consiguiente, suspendió el procedimiento y solicitó al Tribunal de Justicia que se pronunciara con carácter prejudicial sobre la cuestión siguiente:

"El hecho de que un empresario, que es una persona física, pretenda obtener en el plano estructural un resultado de explotación positivo, de modo que el importe de los ingresos sobrepase el importe de los gastos efectuados, pero de forma que este excedente no llegue a superar el importe de una retribución razonable por los trabajos realizados por el propio empresario ¿constituye la 'consecución sistemática de beneficios' a los efectos de la letra a) del apartado 2 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva (77/388/CEE) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme?"

16 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional de remisión solicita al Tribunal de Justicia que interprete el requisito de falta de "consecución sistemática de beneficios", que figura en la letra a) del apartado 2 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva y al cual los Estados miembros pueden subordinar la aplicación de la exención prevista en la letra g) del apartado 1 del mismo artículo a organismos que no sean de Derecho público.

17 Para proporcionar al órgano jurisdiccional de remisión una respuesta que sea de utilidad para la solución del litigio principal, se debe previamente averiguar si, en un caso como el de autos, concurren los requisitos de aplicación de la letra g) del apartado 1 de la parte A del artículo 13. Como esta disposición concede la exención a las prestaciones de servicios estrechamente vinculadas a la asistencia y a la Seguridad Social que sean realizadas por organismos de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate les haya reconocido su carácter social, procede pues determinar si un empresario como la Sra. Bulthuis-Griffioen puede considerarse como un "organismo" de dicha clase.

18 Según reiterada jurisprudencia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario (véase la sentencia de 15 de junio de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Rec. p. 1737, apartado 11). Lo mismo debe aplicarse a los requisitos específicos exigidos para disfrutar de estas exenciones y, en particular, de las que se refieren a la condición o a la identidad del operador económico que realiza las prestaciones cubiertas por la exención.

19 Procede recordar también que, en la misma sentencia (apartado 13), el Tribunal de Justicia declaró que los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva deben ser objeto de interpretación estricta, por constituir excepciones al principio general de que el Impuesto sobre el Volumen de Negocios se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo.

20 Entre las distintas exenciones contempladas por el apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva, algunas °incluida la prevista por la letra g) de dicha disposición° se refieren expresamente al concepto de "organismo", precisión que no aparece para otras exenciones. De ello se desprende que, en el primer caso, el beneficio de la exención sólo puede invocarse por personas jurídicas, mientras que, en el segundo, puede serlo también por personas físicas, en consecuencia, por empresarios.

21 Por consiguiente, un empresario como la Sra. Bulthuis-Griffioen, que es una persona física, no está comprendido dentro del ámbito de aplicación personal de la letra g) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva.

22 Esta circunstancia basta para excluir la posibilidad, respecto a dicho empresario, de disfrutar de una exención con arreglo a la letra g) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva.

23 En estas circunstancias, deja de tener interés para la resolución del litigio principal determinar si el hecho de que un empresario pretenda obtener, en el plano estructural, un resultado de explotación positivo, de modo que el importe de los ingresos sobrepase el importe de los gastos efectuados, pero de forma que este excedente no llegue a rebasar el importe de una retribución razonable por los trabajos realizados por el propio empresario, constituye la "consecución sistemática de beneficios" a los efectos de la letra a) del apartado 2 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva.

24 Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, procede responder al órgano jurisdiccional de remisión, que el apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un empresario, persona física, no puede pretender disfrutar de una exención con arreglo a la letra g) de dicha disposición, que la reserva expresamente a los organismos de Derecho público o a otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate les haya reconocido su carácter social.

Decisión sobre las costas

Costas

25 Los gastos efectuados por el Gobierno neerlandés y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Gerechtshof te Amsterdam mediante resolución de 21 de julio de 1993, declara:

El apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que un empresario, persona física, no puede pretender disfrutar de una exención con arreglo a la letra g) de dicha disposición, que la reserva expresamente a los organismos de Derecho público o a otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate les haya reconocido su carácter social.