

|

62000J0267

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 21 de marzo de 2002. - Commissioners of Customs and Excise contra Zoological Society of London. - Petición de decisión prejudicial: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) - Reino Unido. - Sexta Directiva IVA - Artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión - Operaciones exentas - Organismos gestionados y administrados con carácter filantrópico. - Asunto C-267/00.

Recopilación de Jurisprudencia 2002 página I-03353

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 en la Sexta Directiva - Requisitos suplementarios que pueden ser impuestos por los Estados miembros - Organismos gestionados y administrados con carácter esencialmente filantrópico - Concepto

[Directiva 77/388 del Consejo, art. 13, parte A, ap. 2, letra a), segundo guión]

Índice

El artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debe interpretarse en el sentido de que el requisito que exige que un organismo sea gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico, cuyo objetivo es reservar la exención a los organismos que no tienen por finalidad generar ganancias para sus miembros, se refiere únicamente a los miembros de dicho organismo que, según sus estatutos, son designados para asumir su dirección al más alto nivel, así como a otras personas que, sin que las designen los estatutos, ejercen efectivamente su dirección, en el sentido de que adoptan en última instancia las decisiones relativas a la política de dicho organismo, en especial en el ámbito económico, y ejercen funciones superiores de control.

Además, los términos «con carácter esencialmente filantrópico» se refieren tanto a los miembros que componen los órganos encargados de las funciones de gestión y de administración de un organismo como el contemplado por la citada disposición como a las personas que, sin ser

designadas por los estatutos, ejercen efectivamente su dirección, y a la retribución que éstas perciben, de manera habitual o a título excepcional, de dicho organismo.

(véanse los apartados 17, 18, 23, 26 y 28 y los puntos 1 y 2 del fallo)

Partes

En el asunto C-267/00,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) (Reino Unido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Commissioners of Customs & Excise

y

Zoological Society of London,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, 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 Quinta),

integrado por los Sres. P. Jann (Ponente), Presidente de Sala, S. von Bahr y C.W.A. Timmermans, Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de la Zoological Society of London, por la Sra. P. Hopkins, Barrister, y el Sr. R. Cordara, QC, designados por el despacho Ernst & Young, Tax advisers;

- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. G. Amodeo, en calidad de agente, asistida por el Sr. N. Paines, QC;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de la Zoological Society of London, representada por los Sres. R. Cordara y M. Smith, Barrister; del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. R. Magrill, en calidad de agente, asistida por el Sr. N. Paines, y de la Comisión, representada por el Sr. R. Lyal, expuestas en la vista de 26 de septiembre de 2001;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de diciembre de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 21 de junio de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de julio siguiente, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, 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 Esta cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), competentes en materia de recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el Reino Unido, y la Zoological Society of London (en lo sucesivo, «Zoological Society») en relación con la sujeción al IVA de determinadas prestaciones efectuadas por esta última en el ámbito de la administración de dos parques zoológicos que explota en Londres.

Marco jurídico

La normativa comunitaria

3 El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior de un país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. Las importaciones de bienes.»

4 A tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva:

«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:

[...]

n) determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate;

[...]»

5 El apartado 2 de esta misma disposición está redactado en los siguientes términos:

«a) 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:

[...]

- deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;

[...]»

La normativa nacional

6 Con objeto de adaptar el Derecho interno a las disposiciones de la Sexta Directiva citadas en el apartado anterior, la Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996 (Decreto de 1996 relativo al IVA que grava las prestaciones de servicios culturales), que entró en vigor el 1 de junio de 1996, modificó del siguiente modo la Value Added Tax Act 1994 (Ley del IVA de 1994), introduciendo una nueva categoría de operaciones exentas:

«Punto 2

La prestación, por un organismo cualificado, del derecho de entrada a:

a) [...] un zoológico

[...]

Notas

[...]

(2) [...] por "organismo cualificado" se entenderá cualquier organismo (distinto de un organismo público) que:

a) tenga prohibido distribuir y no distribuya los beneficios que obtenga;

b) aplique los beneficios obtenidos de las prestaciones descritas en el punto 2 al mantenimiento o la mejora de las instalaciones a las que se facilita acceso a través de las prestaciones, y

c) sea gestionado y administrado con carácter filantrópico por personas que no tengan interés directo o indirecto en los resultados de su explotación.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

7 La Zoological Society es un organismo sin ánimo de lucro con arreglo al Derecho interno del Reino Unido. Ejerce una serie de actividades, en particular la explotación de dos parques zoológicos en calidad de propietaria.

8 Según la escritura de constitución de la Zoological Society, ésta se compone de un órgano de dirección, denominado consejo, así como de miembros y de miembros honorarios. Por su parte, el consejo está integrado por tres miembros directivos, a saber un presidente, un secretario y un tesorero, y por otros dieciocho miembros. Está facultado para designar comisiones o comités de gestión a los que confía la responsabilidad de realizar actividades determinadas. Al igual que los

demás miembros y los miembros honorarios de la Zoological Society, los miembros del consejo, así como los de estas comisiones o comités, no perciben ninguna retribución por parte de aquélla.

9 De las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende que la Zoological Society emplea aproximadamente a entre 350 y 400 personas retribuidas, a tiempo parcial o a tiempo completo. Entre esos empleados figuran un director general, un director financiero y un director de personal. Estos directores retribuidos no son miembros del consejo ni de las comisiones o los comités de gestión, aunque asisten con frecuencia a las reuniones de éstos y participan en las actividades de la Zoological Society en todos los ámbitos.

10 La Zoological Society inició un procedimiento de devolución del IVA por ella abonado sobre los derechos de entrada a los parques zoológicos para el período comprendido entre el 1 de enero de 1990 y el 31 de mayo de 1996. Los Commissioners denegaron esta solicitud por entender que las prestaciones efectuadas a este respecto no podían considerarse servicios exentos en virtud de las disposiciones de la Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996. Los Commissioners sostuvieron, en particular, que la Zoological Society no cumplía el requisito según el cual para disfrutar de la exención del IVA el organismo que solicita esta ventaja debe estar gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico, en la medida en que una parte de su personal retribuido se encarga de la gestión y administración de dicha sociedad.

11 El VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), al que acudió la Zoological Society en primera instancia, declaró que esta última está gestionada y administrada por sus tres miembros directivos y por los otros dieciocho miembros del consejo. Añadió que los requisitos de la exención se cumplen siempre que aquéllos ejerzan efectivamente sus facultades y desempeñen las responsabilidades que les concede la escritura de constitución de dicha sociedad. Asimismo, habida cuenta de la información de que disponía y, en particular, de los controles frecuentes y detallados ejercidos por el consejo, el VAT and Duties Tribunal estimó el recurso que se le había planteado.

12 La High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), a la que acudieron los Commissioners en apelación, considera que la solución del litigio depende de la interpretación de las disposiciones nacionales en materia de IVA a la luz de las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva. En consecuencia, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Cómo debe interpretarse, teniendo en cuenta las circunstancias del presente asunto, la expresión "gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación" que figura en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977? En particular:

a) ¿Cuáles son los criterios para determinar quién gestiona y administra un organismo a efectos de dicho precepto? ¿Esta expresión se refiere:

i) sólo a los miembros de los órganos superiores de control del organismo, o

ii) a cualesquiera personas que ejerzan funciones de gestión y de administración de cualquier tipo? De ser así, ¿cuáles son los criterios para determinar si una persona ejerce una función de gestión o de administración relevante?

b) ¿Cuáles son los criterios para determinar si la gestión y la administración de un organismo se realizan con carácter esencialmente filantrópico? ¿Esta expresión se refiere:

- i) a la medida en que ejercen la gestión y la administración del organismo personas retribuidas y no retribuidas, respectivamente, y en tal caso, cómo debe aplicarse el criterio, o
- ii) a la relación económica individual en virtud de la cual desempeñan sus funciones cada una de las personas que realizan la gestión y administración del organismo (por ejemplo, dichas personas sólo deben percibir una retribución simbólica), o
- iii) a cualquier otro criterio o requisito, y en tal caso, qué criterio o requisito?»

Sobre la cuestión a)

13 Mediante su cuestión a), el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el requisito que exige que un organismo sea gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico se refiere únicamente a los miembros de los órganos superiores de dirección de dicho organismo o si se refiere a cualesquiera personas que ejerzan funciones de gestión o de administración de cualquier tipo en su seno.

14 Según la Zoological Society y la Comisión, este requisito sólo se refiere a los miembros de los órganos superiores de dirección y no a todas las personas que ejerzan funciones de gestión en sentido amplio. En su opinión, la presencia de personal retribuido en un organismo como la Zoological Society no es decisiva, siempre que las personas de que se trate no tengan una influencia decisiva en la adopción de las decisiones esenciales, a saber las relativas a la definición de su política, en especial la económica, y a la orientación de sus actividades.

15 En cambio, el Gobierno del Reino Unido alega que deben tomarse en consideración todas las personas encargadas de las actividades de gestión y de administración del organismo de que se trate. Dicho Gobierno entiende que las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar restrictivamente. Por lo tanto, debe examinarse, además de las indicaciones que figuran en los estatutos del organismo en cuestión, cuáles son las personas que realmente lo gestionan y administran. A su juicio, la doble referencia a la gestión y a la administración es un indicio según el cual sólo puede tratarse de los miembros de los órganos superiores de dirección.

16 A este respecto procede destacar de entrada que el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva constituye un requisito facultativo que los Estados miembros pueden libremente imponer con carácter adicional para la concesión de determinadas exenciones citadas en el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva.

17 Por lo que se refiere a la interpretación de este requisito adicional, según el cual un organismo que quiera acogerse a una de las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva debe estar gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico, del contexto jurídico en el que se enmarca dicho requisito se deduce que el legislador comunitario ha querido establecer una distinción entre las actividades de las empresas mercantiles y las de los organismos que no tienen como objetivo generar beneficios para sus miembros [véase, por lo que se refiere a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, la sentencia del día de hoy en el asunto Kennemer Golf, C-174/00, aún no publicada en la Recopilación, apartado 34].

18 Por lo tanto, el objetivo de este requisito es el de reservar de la exención del IVA a los organismos que no persigan una finalidad comercial, al exigir que las personas que participan en la gestión y la administración de tales organismos no tengan un interés económico propio en sus resultados, a través de una retribución, una distribución de beneficios o cualquier otro interés económico, aunque sea indirecto.

19 De este modo, el requisito de la falta de interés económico propio sólo se refiere a las personas directamente vinculadas a la gestión y la administración de un organismo y no al conjunto de personas que, de una forma u otra, trabajan a título oneroso en su administración. En efecto, como alega la Zoological Society, ninguna disposición de la Sexta Directiva prohíbe a los organismos indicados en el artículo 13, parte A, contratar personal retribuido, pues la práctica habitual de muchos organismos comprendidos en el ámbito de aplicación de dichas disposiciones, como los hospitales o las escuelas, consiste, antes al contrario, en recurrir a este tipo de personal para hacer frente a sus misiones.

20 Para determinar las personas directamente relacionadas con la gestión y la administración de un organismo en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva, hay que remitirse, en primer lugar, a los estatutos del organismo de que se trate para identificar a los miembros de los órganos directivos así como sus funciones concretas.

21 A continuación, procede comprobar quiénes son las personas que efectivamente ejercen la gestión y la administración del organismo, en el sentido de que adoptan en última instancia, a semejanza de los miembros directivos de una empresa mercantil, las decisiones relativas a la política del organismo, en especial en el ámbito económico, y ejercen funciones superiores de control. Como ha subrayado el Abogado General en el punto 32 de sus conclusiones, tales actividades se caracterizan más por la adopción de decisiones relativas a la política del organismo que por su ejecución y se ejercen, en consecuencia, al más alto nivel. Por lo tanto, las personas que realizan funciones de mera ejecución no resultan afectadas por la exigencia de gestión y administración con carácter esencialmente filantrópico.

22 Por último, a la luz de estos elementos, corresponde a las autoridades nacionales competentes en la materia determinar, para cada organismo de que se trate, cuáles son las personas comprendidas en el ámbito de aplicación del requisito adicional enunciado en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva y que, por consiguiente, deben cumplir la exigencia de no tener ningún interés económico en los resultados del organismo.

23 En consecuencia, procede responder a la cuestión a) que el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el requisito que exige que un organismo sea gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico se refiere únicamente a los miembros de dicho organismo que, según sus estatutos, son designados para asumir su dirección al más alto nivel, así como a otras personas que, sin que las designen los estatutos, ejercen efectivamente su dirección, en el sentido de que adoptan en última instancia las decisiones relativas a la política de dicho organismo, en especial en el ámbito económico, y ejercen funciones superiores de control.

Sobre la cuestión b)

24 Mediante su cuestión b), el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los términos «con carácter esencialmente filantrópico» se refieren a la composición de los órganos encargados de las funciones de gestión y administración de un organismo, en el sentido de que permite, excepcionalmente y de forma marginal, la participación en estas funciones de determinadas personas que tienen un interés económico en dicho organismo, o si los términos antes citados se refieren a la retribución que perciben dichas

personas, en el sentido de que se permitiría, excepcionalmente y de forma simbólica, otorgarles ciertas ventajas económicas.

25 La Zoological Society, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión están de acuerdo en que los términos «con carácter esencialmente filantrópico» deben interpretarse en el sentido de que, si bien toda la gestión del organismo ha de ser ejercida por personas no retribuidas, la circunstancia de que el personal retribuido participe de modo ocasional o marginal en la adopción de decisiones esenciales o se paguen retribuciones menores o simbólicas a este personal no basta para negar a su actividad su carácter esencialmente filantrópico ni para llegar a la conclusión de que el organismo persigue fines comerciales encubiertos.

26 A este respecto, de la finalidad del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva, tal como se ha descrito en el apartado 17 de la presente sentencia, se desprende que el requisito mencionado por dicha disposición tiene por objeto establecer una distinción entre las actividades de las empresas mercantiles y las de los organismos que carecen de ánimo de lucro, a saber aquellos que no tienen como objetivo generar beneficios para sus miembros. Por lo tanto, los términos «con carácter esencialmente filantrópico» se refieren tanto a los miembros que componen los órganos de dirección como a las personas que, sin ser designadas por los estatutos de un organismo como el contemplado por la citada disposición, ejercen efectivamente su dirección, y a las retribuciones que estas últimas perciban eventualmente de dicho organismo de forma habitual o excepcional.

27 Corresponde a las autoridades nacionales competentes en la materia determinar, para cada organismo de que se trate y mediante un examen de conjunto, si, por existir una eventual contribución a la gestión del organismo, tal como ha sido definida en la respuesta dada a la cuestión a), de personas que tienen un interés económico en aquél, y teniendo en cuenta las eventuales retribuciones percibidas por estas últimas, cabe declarar o no el carácter esencialmente filantrópico de la gestión o de la administración de un organismo.

28 En consecuencia, procede responder a la cuestión b) que el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los términos «con carácter esencialmente filantrópico» se refieren tanto a los miembros que componen los órganos encargados de las funciones de gestión y de administración de un organismo como el contemplado por la citada disposición como a las personas que, sin ser designadas por los estatutos, ejercen efectivamente su dirección, y a la retribución que éstas perciben de dicho organismo.

Decisión sobre las costas

Costas

29 Los gastos efectuados por el Gobierno del Reino Unido y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), mediante resolución de 21 de junio de 2000, declara:

1) El artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, 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 el requisito que exige que un organismo sea gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico se refiere únicamente a los miembros de dicho organismo que, según sus estatutos, son designados para asumir su dirección al más alto nivel, así como a otras personas que, sin que las designen los estatutos, ejercen efectivamente su dirección, en el sentido de que adoptan en última instancia las decisiones relativas a la política de dicho organismo, en especial en el ámbito económico, y ejercen funciones superiores de control.

2) El artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que los términos «con carácter esencialmente filantrópico» se refieren tanto a los miembros que componen los órganos encargados de las funciones de gestión y de administración de un organismo como el contemplado por la citada disposición como a las personas que, sin ser designadas por los estatutos, ejercen efectivamente su dirección, y a la retribución que éstas perciben de dicho organismo.