

**Downloaded via the EU tax law app / web**

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentadas el 22 de febrero de 2005 (1)

**Asunto C-498/03**

**Kingscrest Associates Ltd,**

**Montecello Ltd**

**contra**

**Commissioners of Customs & Excise**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el VAT & Duties Tribunal)

«Sexta Directiva sobre el IVA – Exenciones – Prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia y la seguridad sociales, así como con la protección de la infancia y de la juventud – Entidades reconocidas como de “carácter social” – Entidades privadas con fines lucrativos – Interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h)»

1. En esta cuestión prejudicial, el Tribunal de Justicia se enfrenta a la noción de «organismos de carácter social», que el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») (2) emplea para acotar el ámbito de aplicación de las dispensas que favorecen a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la ayuda y la seguridad sociales, así como con la protección de la infancia y de la juventud. (3)

2. El VAT & Duties Tribunal (órgano jurisdiccional británico competente en materia del IVA y de los impuestos especiales) tiene pendiente un pleito en el que se discute si la explotación de residencias asistenciales por una «partnership» (sociedad personalista) está sometida a tributación. Formula tres preguntas, de las que sólo la segunda justifica la tramitación de una fase oral, pues la primera y la última hubieran podido contestarse por el cauce, más rápido, del artículo 104, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento, habida cuenta de que las respuestas se deducen claramente de la jurisprudencia.

### **I. Las normas comunitarias objeto de interpretación**

3. El título X de la Sexta Directiva regula las exenciones. En el artículo 13 contempla, entre las que conciernen a las operaciones efectuadas en el interior de un país, las que benefician a determinadas actividades de interés general (parte A, apartado 1), incluyendo:

4. «[...]

5. g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, [ (4)] realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

6. h) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

7. [...]»

8. El apartado 2, letra a), de la misma parte A del citado precepto autoriza para que, en el caso de sujetos de derecho privado, se subordine el reconocimiento del privilegio al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

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

— deben gestionarse y administrarse, 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;

— deben aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al impuesto sobre el valor añadido;

— las exenciones no deben ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al impuesto sobre el valor añadido.»

## **II. Los hechos del litigio principal y el derecho nacional**

9. El 22 de abril de 1997 las sociedades Kingscrest Associates Limited y Montecello Limited constituyeron, con la denominación «Kingscrest Residencial Care Homes» (en lo sucesivo, «Kingscrest»), una «partnership» para explotar, con ánimo de lucro, cuatro residencias para la tercera edad y dos infantiles, inscritas en los censos correspondientes con arreglo a la Registered Homes Act 1984 (Ley de residencias registradas) y a la Children Act 1989 (Ley sobre la infancia). A partir del 1 de abril de 2002, fecha de entrada en vigor de la Care Standards Act 2000 (Ley relativa a las normas en materia de asistencia sanitaria, que derogó las dos anteriores), los seis centros se registraron en la National Care Standards Commission, competente en la materia.

10. La Charities Act 1993 se refiere a las entidades benéficas, definiéndolas en el artículo 96 como las instituciones, con o sin personalidad jurídica, creadas con propósitos caritativos («charitable purposes») y sujetas al control de la High Court. Según el artículo 97, dichos propósitos se determinan «conforme al derecho de Inglaterra y Gales». (5)

11. Antes del 21 de marzo de 2002, el anexo 9, grupo 7, punto 9, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del IVA) declaraba exentas las operaciones de auxilio social realizadas sin ánimo lucrativo, por una compañía de la mencionada clase o por un organismo público, de modo que, a la sazón, la ocupación de Kingscrest se sometía al impuesto, pues siempre ha pretendido obtener ganancias.

12. Sin embargo, desde la indicada fecha, la Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002 (SI 2002/762) (disposición reglamentaria sobre el IVA aplicable en materia de salud y de protección social) ha dado una nueva redacción al punto 9 citado, de suerte que ya no se condiciona el reconocimiento de la dispensa al carácter desinteresado de la tarea, aun cuando la desempeñe un establecimiento privado «regulado por el Estado».

13. En lo que al presente asunto incumbe, la nota 6 relativa al grupo 7 concibe los «servicios de asistencia social» como los directamente vinculados con «la prestación de apoyo, el tratamiento o la educación para promover el bienestar físico o mental de ancianos, enfermos y personas con problemas y discapacidades», así como con «el cuidado o la protección de los niños o de los jóvenes». Ahora bien, si se facilitan por un ente privado «regulado por el Estado», sólo se toma en consideración la actividad para la que fue creado.

14. Por su parte, la nota 8 entiende «regulada por el Estado» la organización aprobada, inscrita o exenta de esta obligación por un ministro u otra autoridad, en virtud de una ley general del Parlamento. (6)

15. Nadie discute que Kingscrest reúna ese carácter, proporcionando servicios asistenciales, exonerados del IVA a partir del 21 de marzo de 2002, razón por la que los Commissioners of Customs and Excises (administración de los impuestos indirectos) la dieron de baja en el registro de sujetos pasivos del tributo, con efectos desde dicho día.

### **III. Las cuestiones prejudiciales**

16. Kingscrest impugnó esa decisión ante el VAT & Duties Tribunal, haciendo valer que, al estimar exentas sus operaciones, se infringe el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva; antes de resolver, el mencionado órgano jurisdiccional ha formulado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede recurrirse a otras versiones lingüísticas de la Sexta Directiva 77/388/CEE para aclarar el significado de la expresión “carácter social”, que aparece en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), o debe tener el mismo sentido que en el derecho nacional?

2) Si el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), es aplicable a una organización a la que se reconoce un «carácter social», ¿conviene a una entidad con ánimo de lucro como el consorcio Kingscrest Residencial Care?

3) ¿Debe interpretarse que el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros una facultad discrecional para atribuir «carácter social» a una organización, dada de alta con arreglo a la Care Standards Act 2000 (o la Registered Homes Act 1984 o la Children Act 1989), que, conforme al derecho nacional, no es un organismo regido por el derecho público ni posee la condición de entidad benéfica?»

### **IV. El procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

17. Han presentado observaciones escritas, dentro del plazo señalado en el artículo 20 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia, el Gobierno británico, Kingscrest y la Comisión, cuyos

respectivos representantes asistieron a la vista pública celebrada el 27 de enero de 2005, para exponer oralmente sus alegaciones.

## V. Examen de las cuestiones prejudiciales

### A. Consideraciones preliminares: el pecado original del IVA comunitario (7)

18. Sorprende que una empresa cuya actividad se exime del impuesto muestre su disconformidad y pretenda su sometimiento a la carga tributaria, pero la exoneración le perjudica, al no poder deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y de los servicios necesarios para desarrollar su giro, por quedar relegado a ocupar la plaza del consumidor final.

19. Tal situación provoca efectos perversos en el régimen, porque el sujeto pasivo obligado a aplicar la dispensa intentará repercutir en los precios esas secuelas negativas, de modo que, tratándose de las exenciones objetivas, ideadas para fomentar determinados tipos de actividad o para impulsar ciertos sectores industriales, se alcanza un resultado contrario al perseguido, pues el «beneficio fiscal» encarece las transacciones económicas.

20. No sin razón algunos autores entienden que las exenciones en el régimen común del IVA violentan el principio de generalidad del impuesto y rompen su neutralidad, (8) estimando más acorde con la naturaleza de este arbitrio fijar tipos de gravamen reducidos o, incluso, mínimos, con parecidas consecuencias en la recaudación final, sin distorsionar el funcionamiento del sistema. (9)

### B. Los criterios de interpretación. En particular, el «criterio lingüístico» (primera cuestión)

21. Los jueces británicos comienzan el diálogo con el Tribunal de Justicia mediante una pregunta que reúne dos dudas, ambas ya despejadas por la jurisprudencia. La primera plantea si la expresión «carácter social», empleada en las letras g) y h) del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, ha de entenderse a la luz de los derechos nacionales o conforme a las necesidades específicas del ordenamiento jurídico comunitario; en caso de que la respuesta se oriente en este último sentido, la segunda conjetura aborda la posibilidad de acudir, en esa labor hermenéutica, a otras versiones idiomáticas de la norma.

22. Para esbozar una solución, resulta útil, según apunté en las conclusiones de 12 de julio de 2001 y de 25 de marzo de 2004 en los asuntos CSC Financial Services y Cimber Air, (10) recordar las pautas adoptadas en la exégesis de los preceptos que eximen del IVA a determinados negocios jurídicos.

23. Destaqué entonces que, siendo la sujeción la regla general, proclamada en el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, las dispensas constituyen la excepción, debiendo interpretarse, como toda excusa a la obligación tributaria, de forma estricta, según ha reconocido la jurisprudencia, (11) aun cuando esta exigencia no puede dejarlas sin contenido, mediante explicaciones que obstaculicen el logro del objetivo perseguido. (12)

24. Puse también el acento en el principio de neutralidad imperante en el sistema común del IVA, que el régimen de las exoneraciones violenta, en cuanto menoscaba la generalidad de la carga impositiva como instrumento al servicio de la competencia en un mercado único, por lo que, con el fin de dar coherencia y cohesión a la ordenación del impuesto en todos los Estados miembros, hay que convenir en que el título X de la Sexta Directiva emplea conceptos autónomos de derecho comunitario.

25. En lo que ahora interesa, el artículo 13 de la Sexta Directiva recoge, como se apunta en el

considerando undécimo de su preámbulo, una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios de la Comunidad se perciban de manera uniforme en todos los Estados miembros, de donde se infiere que dichas medidas tributarias son nociones singulares, que deben delimitarse desde el ordenamiento jurídico de la Unión Europea en función de sus necesidades estructurales, según ha recordado recientemente la repetida sentencia *Temco Europe* (apartado 16). (13)

26. Por consiguiente, las palabras del artículo 13 sólo pueden entenderse a través de las categorías particulares de cada derecho nacional, cuando, por ese cauce, se facilite una definición que asegure el mismo alcance en todos los rincones de la Comunidad, pero, en caso contrario, resulta menester acudir a una fuente distinta e independiente de los sistemas estatales, para salvaguardar la efectividad del derecho comunitario. En esta pesquisa, el llamado «criterio lingüístico» representa una herramienta de primera utilidad, porque, al indagar la esencia de la institución y las razones que justifican su reconocimiento, con el debido respeto del principio de neutralidad fiscal inherente al régimen común del IVA, parece imprescindible recurrir a las diversas redacciones idiomáticas, (14) para decantar el sentido de las palabras de la Sexta Directiva.

27. Propongo, pues, al Tribunal de Justicia responder a la primera cuestión prejudicial que, para aclarar el significado de la expresión «carácter social» («charitable» en inglés), contenida en las letras g) y h) del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, se puede hacer uso de las ediciones en otras lenguas oficiales de la Comunidad, al objeto de lograr una interpretación armónica, no cabiendo otorgarle la acepción derivada del derecho nacional, cuando, por esa vía, se obtienen exégesis discordantes.

28. Esta última puntualización obliga a ir más allá de lo sugerido por los términos de la pregunta, puesto que, si se trata de garantizar la homogeneidad en la comprensión del derecho comunitario, la tarea corresponde al Tribunal de Justicia, señalando al juez nacional, después de un examen global de las diferentes traducciones, que, cuando la norma menciona los organismos de «carácter social» («organizations recognized as charitable» en inglés) alude, como señala la Comisión en sus observaciones escritas, a las estructuras que prestan servicios asistenciales.

29. Esta solución se impone, no sólo porque la mayoría de las versiones de la Directiva (15) utilicen expresiones cercanas a la española «carácter social» (en inglés, «social nature»), (16) sino porque se ajusta mejor a su propósito. Al analizar el artículo 13, parte A, apartado 1, se vislumbra la intención de dispensar las operaciones que, por su estrecha vinculación con los objetivos propios de un Estado social y democrático de derecho, (17) reciben la calificación de interés general y se enraízan con las actividades que tradicionalmente el poder público ha fomentado y gestionado de forma directa o mediante persona interpuesta (los servicios postales y de radiotelevisión, la salud, la enseñanza, la seguridad social, la protección de la infancia y de la juventud, el ejercicio de la libertad religiosa, la educación física y el deporte, la promoción de la cultura). En esta tesitura, parece indiscutible que la expresión inglesa «charitable» no remite a la idea de caridad o de beneficencia, que rememora una acción privada y desinteresada de auxilio a los necesitados, (18) sino a una más amplia, de relevancia pública, que puede englobar las altruistas, pero que incluye todas las políticas de apoyo a los grupos más desfavorecidos.

30. Las anteriores consideraciones dejan abierto el acceso a los otros interrogantes suscitados por el tribunal británico.

C. ¿«Carácter social» versus ánimo de lucro?(segunda cuestión)

31. Con la siguiente pregunta se pretende dilucidar si, en el marco de las letras g) y h) del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, cabe calificar de «social» a una organización

privada que aspira a obtener ganancias.

32. Dos argumentos abonan una respuesta positiva: el primero reviste naturaleza teleológica; el otro es de orden sistemático.

33. No conviene olvidar que las exenciones constituyen, como apunté en las conclusiones del asunto CSC Financial Services, ya citadas (punto 18), beneficios fiscales, que se vertebran como medidas de fomento de carácter económico y talante negativo. El artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva atiende a criterios de índole objetiva, liberando del tributo a ciertos hechos que, de otro modo, quedarían sometidos, con la mira puesta en impulsar los sectores correspondientes. La exención incumbe, pues, a los negocios jurídicos, no a quienes los realizan, aunque salgan favorecidos. (19) Por lo tanto, cuando se persigue promover e incentivar las tareas asistenciales de los poderes públicos y de los organismos de «carácter social», resulta irrelevante que estos últimos intervengan con o sin ánimo de lucro. La solución contraria podría quebrar el sistema común del IVA y vulnerar el principio de neutralidad, toda vez que dejaría abierta la puerta a un tratamiento distinto para actividades iguales, en función del régimen jurídico aplicable en cada Estado miembro.

34. La explicación estructural avanzada por la Comisión refuerza el razonamiento anterior, apoyándose en dos argumentos. Conforme al primero, cuando el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva excluye de la dispensa las operaciones de los entes con fin lucrativo, lo hace de forma expresa, como en las letras l) y m). (20) El segundo se basa en que, de otra manera, el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), carecería de sentido, puesto que, autorizando a los Estados miembros para subordinar el reconocimiento de las exenciones de las letras g) y h) del apartado 1 en favor de compañías privadas a la condición de que no persigan la consecución sistemática de beneficios, admite que aquella primera norma incluya las situaciones en las que se pretende obtener provecho.

35. La solución que propugno se ha acogido implícitamente en la jurisprudencia. En efecto, después de que la sentencia Bulthuis-Griffioen (21) no se pronunció sobre el particular y relegó del privilegio las operaciones de las personas físicas, recalando que, en tal tesitura, carecía de relevancia pronunciarse sobre la existencia de ánimo de lucro, la sentencia Gregg (22) corrigió esa tendencia inicial, admitiendo que la letra g) incorpora a los individuos que explotan una empresa, de suerte que la excusa alcanzaría a las actividades asistenciales desempeñadas por organizaciones que buscan beneficios, porque el hecho de «explotar una empresa» conlleva el deseo de rentabilidad. (23) Por otro lado, la sentencia Hoffmann (24) declaró que, en el contexto del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva, el carácter comercial de un negocio no descarta su naturaleza de interés general (apartado 38 *in fine*), porque el designio consiste en fomentar las actividades que redundan en beneficio del conjunto social, abstracción hecha del régimen económico y jurídico de la prestación.

36. En suma, la circunstancia de que quienes operan en los ámbitos comprendidos en las letras g) y h) del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva persigan un rendimiento económico no se erige en obstáculo para atribuirles la consideración de «organismos de carácter social», por lo que, en principio, nada impide a una compañía como Kingscrest recibir tal calificación.

D. *La potestad discrecional de los Estados miembros para atribuir a una entidad privada «carácter social» (tercera cuestión)*

37. Con la última pregunta el órgano jurisdiccional remitente aspira a dirimir si las autoridades nacionales cuentan con un margen de apreciación para otorgar esa condición a las organizaciones que no se rigen por el derecho público. La jurisprudencia comunitaria ha

proporcionado una respuesta afirmativa en dos sentencias relativamente recientes: la primera se dictó en el asunto Kügler (25) y la segunda, en el caso Dornier. (26) Bastaría una remisión a estos pronunciamientos para solventar este aspecto del reenvío prejudicial, pero en el planteamiento de la cuestión se atisba, aunque de forma sobreentendida, una duda sobre si la inscripción conforme a la Care Standards Act 2000 (antes, la Registered Homes Act 1984 y la Children Act 1989) supone un ejercicio correcto de esa facultad discrecional. El esclarecimiento de esa zozobra requiere algunas precisiones.

38. Las referidas sentencias no confieren a los Estados miembros absoluta libertad para ejercer dicha facultad, a la que se aplican los principios comunitarios, en particular el de igualdad de trato (apartado 56 de la sentencia Kügler), desgranando a continuación varios elementos, tales como el interés general de la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, el hecho de que otros contribuyentes que suministran los mismos servicios disfruten de un reconocimiento similar y la circunstancia de que seguros de enfermedad u otras instituciones de seguridad social se hagan cargo, en gran parte, del coste de las prestaciones en liza (apartados 58 de la sentencia Kügler y 72 de la sentencia Dornier).

39. Conviene, pues, indagar el sentido de esa concepción y brindar unas pautas firmes para perfilar con la mayor precisión ese margen de apreciación, ofreciendo al tribunal de reenvío un marco bien delimitado en el que emitir el juicio sobre la norma nacional, que es de su exclusiva competencia.

40. De entrada, cabe recordar que, en el ámbito del IVA, más en concreto en el de las exenciones objetivas, las administraciones tributarias no deben ejercer su poder de manera que rompan la neutralidad del impuesto y vulneren el inherente imperativo de igualdad, sin olvidar el talante excepcional de esas dispensas. Hay, por tanto, dos límites «de principio», ya anunciados por el Tribunal de Justicia: el que atiende a la naturaleza de la actividad, orientada al interés general, y el que exige un trato igual ante el IVA a los agentes económicos en situación similar, (27) de donde se deduce que los criterios para la calificación han de ser neutros, abstractos y predeterminados.

41. La misma idea se obtiene si se observan los contornos que insinúa la propia configuración del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva, pues el apartado 1 obliga a los Estados miembros a exonerar las operaciones directamente relacionadas con la asistencia y la seguridad sociales, así como con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por entidades de derecho público y por operadores a los que reconozcan su «carácter social», matizando, respecto de estos últimos, en el apartado 2, letra a), que pueden subordinar la atribución del privilegio al cumplimiento de alguna de las condiciones enumeradas, entre las que se encuentran la de no aspirar a la consecución sistemática de beneficios, la de tener carácter filantrópico o la de aplicar precios homologados o inferiores a los del mercado.

42. Ya he apuntado que esta norma no impide alcanzar la consideración de «carácter social» al organismo que busca ganancias, habiendo llegado el momento de subrayar que, como alega la Comisión, tampoco obliga a reconocer tal carácter a cualquier empresario que preste servicios relacionados con las actividades exentas, pues con semejante proceder, aparte de dejar sin contenido el juego de ambas disposiciones, se convertiría la excepción en regla general. Por consiguiente, los Estados miembros han de valorar el tipo de negocio, pero también la estructura organizativa que lo procura y el modo en el que lo hace. (28)

43. En estas circunstancias, un sistema como el de la Care Standards Act 2000, que otorga, mediante su inscripción en la National Care Standards Comisión, el atributo de «social» a las organizaciones asistenciales que reúnen los requisitos previstos en la propia legislación británica, mediando el control permanente de un organismo *ad hoc*, que puede exigir condiciones

suplementarias dentro de los estrictos márgenes determinados por el legislador, parece acomodarse a los requerimientos expresados, aunque, como ya se ha indicado en las sentencias Kügler y Dornier (apartados 57 y 74, respectivamente), esta apreciación compete al órgano jurisdiccional remitente.

## VI. Conclusión

44. En atención a las anteriores reflexiones, propongo al Tribunal de Justicia responder a las preguntas planteadas por el VAT & Duties Tribunal, declarando que:

«1) Para esclarecer el significado de la expresión “carácter social” (“charitable”, en inglés), contenida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva dictada en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, ha de acudirse a las otras versiones lingüísticas de dicha norma, no pudiendo otorgársele el sentido que reviste en el derecho nacional, si conduce a exégesis discordantes.

2) La circunstancia de que un agente económico, que realiza las operaciones consideradas exentas por el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva, busque un beneficio no resulta, en principio, un obstáculo para atribuirle “carácter social”.

3) Los Estados miembros disponen de una facultad discrecional para reconocer a una entidad privada, a los efectos de los mencionados preceptos, el estatuto de organismo de “carácter social”, pero han de ejercerla, por un lado, respetando los principios de neutralidad del IVA y de igualdad de trato entre los sujetos pasivos y, por otro, atendiendo al contenido de la actividad y al ánimo con el que se desarrolla, de modo que quede configurada conforme a criterios predeterminados, objetivos y abstractos que tengan en cuenta la naturaleza del negocio, la estructura organizativa que lo presta y la manera en la que lo hace. Corresponde al juez nacional apreciar, en cada caso, el acatamiento de estos límites.»

1 – Lengua original: español.

2 – 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).

3 – En estas conclusiones me sirvo de expresiones como «asistencia social», «ayuda social», «actividades asistenciales» y otras semejantes, englobando los actos jurídicos descritos en las citadas normas.

4 – En otras versiones lingüísticas se citan, a título de ejemplo, las residencias para la tercera edad.

5 – En el auto de reenvío (punto 17) se informa de que, en una decisión de 1891 (Income Tax Commissioners contra Pemsel [1891] AC 531), la House of Lords afirmó que el significado legal del término «charitable» no coincide con su sentido coloquial, siendo la ayuda a los pobres, el fomento a la educación y la religión, así como otras prestaciones provechosas para la comunidad, los principales objetivos altruistas desde el punto de vista jurídico.

- 6 – Excluye las normas que entren en vigor en fechas diferentes en los territorios de distintas corporaciones locales.
- 7 – Tomo en préstamo esta expresión de Ibáñez García, I., «Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario», trabajo publicado en *Noticias de la Unión Europea*, 2003, nº 226, pp. 103 a 115.
- 8 – Véase Pérez Herrero, L.M., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, editorial Cedecs, Barcelona 1997, p. 201. Ibáñez García, I., explica con un ejemplo en la *op. cit.* (pp. 103 y 104) que el principio de neutralidad no se refrenda con la regla de la prorrata, contemplada en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva, pese a que la jurisprudencia comunitaria haya sostenido lo contrario: la sentencia de 11 de julio de 1996, Régie Dauphinoise (C?306/94, Rec. p. I?3695), afirma que la finalidad de tales preceptos es «asegurar el respeto del objetivo de perfecta neutralidad que garantiza el sistema común del IVA».
- 9 – Así se expresa Ibáñez García, I., *op. cit.*, p. 105.
- 10 – Sentencias de 13 de diciembre de 2001, CSC Financial Services (C?235/00, Rec. p. I?10237), y de 16 de septiembre de 2004, Cimber Air (C?382/02, aún no publicada en la Recopilación).
- 11 – Sentencias de 26 de junio de 1990, Velker Internacional Oil Company (C?185/89, Rec. p. I?2561), apartado 19; de 5 de junio de 1997, SDC (C?2/95, Rec. p. I?3017), apartado 20; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido (C?359/97, Rec. p. I?6355), apartado 64; de 8 de marzo de 2001, Skandia (C?240/99, Rec. p. I?1951), apartado 32. A las anteriores, cabe añadir tres de 20 de noviembre de 2003 (C?8/01, Assunrandør-Societetet; C?212/01, Margarete Unterpertinger; y C?307/01, Peter d'Ambrumenil, apartados 36, 34 y 52, respectivamente), ninguna publicada por el momento en la Recopilación. Recientemente, el Tribunal de Justicia ha reiterado el principio de interpretación rigurosa de las exenciones en la sentencia de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe (C?284/03, aún no publicada en la Recopilación), apartado 17.
- 12 – Así lo subrayé en el punto 37 de las conclusiones en el asunto Temco Europe, ya citado; la sentencia asume el planteamiento en el apartado 17.
- 13 – En esta sentencia se citan las de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda (C?358/97, Rec. p. I?6301), apartado 51; de 16 de enero de 2003, Maierhofer (C?315/00, Rec. p. I?563), apartado 25; y de 12 de junio de 2003, Sinclair Collis (C?275/01, Rec. p. I?5965), apartado 22. En el mismo sentido se han pronunciado también las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido (C?359/97, Rec. p. I?6355), apartado 63; de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen» (C?326/99, Rec. p. I?6831), apartado 47; y de 8 de mayo de 2003, Seeling, (C?269/00, Rec. p. I?4101), apartado 46.
- 14 – La pluralidad lingüística y sus problemas se apuntan pronto en la literatura, pues ya en 1605 M. de Cervantes, en *El ingenioso hidalgo Don Quijote de la Mancha*, RBA, Edición de Martín de Riquer, Barcelona, 1994, primera parte, capítulo 2, p. 113, escribió: «acertó a ser viernes aquel día y no había en toda la venta sino unas raciones de pescado que en Castilla llaman abadejo, y en Andalucía bacallao, y en otras partes curadillo, y en otras truchuela».
- 15 – Me refiero a las lenguas oficiales de la Comunidad en la fecha en la que se promovió esta cuestión prejudicial (26 de noviembre de 2003).

16 – Los textos francés («caractère social»), portugués («carácter social»), italiano («carattere sociale»), alemán («sozialem Charakter»), neerlandés («sociale aard»), griego («????????????????????») y finés («luonteeltaan yhteiskunnallisiksi») contienen expresiones semejantes a la española «carácter social». Sin embargo, el sueco («välgörenhetsorganisationer») y el danés («almennyttig karakter») emplean vocablos más próximos a la fórmula inglesa.

17 – La doctrina habla de prestaciones del «Estado del bienestar» (véase Pérez Herrero, L.Mop. cit. p. 204).

18 – Ch. Dickens, en *The Life and Adventures of Martin Chuzzlewit*, Penguin Books, 1968, p. 515, ante las dificultades financieras de su personaje Tigg, le hace replicar: «charity begins at home, and justice begins next door».

19 – Kingscrest se esfuerza en demostrar su voluntad de ganancia para que no le alcance la norma de dispensa, pero incurre en un grave error, ya que no es una exención subjetiva. La sentencia de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Rec. p. I-3293), parece calificarla así, al admitir que el designio de las dispensas de las letras h) a p) del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva consiste en otorgar un trato preferente a algunos organismos, cuyas actividades están orientadas a fines diferente de los comerciales (apartado 19); mas, si bien se analiza, esta afirmación, un mero *obiter dictum*, se alinea en la tesis contraria, pues la causa última de la exoneración radica en la índole de la labor desenvuelta. Para Pont Clemente, J.F., en *La exención tributaria (análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA)*, Editorial EDERSA, 1986, pp. 26 y 27), cuando la ley distingue determinados actos y –a pesar de que están supeditados al impuesto, porque así lo prescribe la propia ley– los exime de gravamen, sólo se puede hablar de una exención objetiva. Por el contrario, si el legislador margina de tributación a un sujeto o a cierta categoría de sujetos –quienes, si no existiera tal norma de exclusión, habrían de cumplir la obligación–, crea una excusa subjetiva. Las primeras imposibilitan la aparición de la relación jurídico-tributaria, mientras que las segundas únicamente eliminan el deber de la persona exenta, circunstancia que no impide que nazca a cargo de otras.

20 – La letra l) menciona los «organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica», en tanto que la m) alude a las prestaciones, «facilitadas sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física».

21 – Sentencia de 11 de agosto de 1995 (C-453/93, Rec. p. I-2341).

22 – Sentencia de 7 de septiembre de 1999 (C-216/97, Rec. p. I-4947).

23 – Resultan de interés las elucubraciones del abogado general Cosmas en los puntos 24 y siguientes de las conclusiones del asunto Gregg.

24 – Sentencia de 3 de abril de 2003 (C-144/00, Rec. p. I-2921).

25 – Sentencia de 10 de septiembre de 2002 (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 54.

26 – Sentencia de 6 de noviembre de 2003 (C-45/01, aún no publicada en la Recopilación), apartado 69.

27 – No en vano, el último guión del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva veda a los Estados miembros provocar, en el uso de su discrecionalidad, distorsiones en la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al impuesto.

28 – Estas observaciones no desdican el carácter objetivo de la dispensa, que sigue atendiendo a la naturaleza de la actividad, sin perjuicio de que la limiten subjetivamente, exigiendo, para que el beneficio resulte operativo, determinadas condiciones en los organismos que prestan los servicios exentos.