CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JEAN MISCHO

presentadas el 20 de abril de 1989 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. La Stichting Uitvoering Financiële Acties (en lo sucesivo, «SUFA») es una fundación que, contra reembolso de los gastos realmente efectuados, organiza y lleva a cabo loterías por cuenta de la Stichting Algemene Loterij Nederland (en lo sucesivo, «ALN») que reparte los beneficios obtenidos con éstas entre cierto número de instituciones sociales y culturales afiliadas a ella.

2. De acuerdo con la legislación neerlandesa adoptada para incorporar la Sexta Directiva en materia de IVA [1] y, en particular, su artículo 13 al Derecho nacional, SUFA tuvo que pagar el IVA sobre el importe de los gastos de los servicios prestados de este modo a ALN durante el mes de abril de 1983.

3. SUFA presentó una reclamación contra esta imposición ante el inspector de Hacienda y recurrió después ante el Gerechtshof de Amsterdam antes de recurrir en casación ante el Hoge Raad der Nederlanden.

4. Este alto órgano jurisdiccional formuló al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Comprenden los actos que deben considerarse exentos del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, en virtud de la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva, las actividades realizadas por una fundación, consistentes exclusivamente en la organización y realización de prestaciones relacionadas con las actividades de otra fundación contra reembolso de los gastos realmente efectuados, cuando esta otra fundación, como organización integrada por una serie de instituciones que ejercen una actividad exenta o para la cual no tienen carácter de sujeto pasivo, presta servicios como los descritos en la citada disposición de la Sexta Directiva, en beneficio exclusivo de estas instituciones?»

5. La letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva prevé 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:

[...]

f) las prestaciones de servicio realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejercen una actividad exenta, o para la

* Lengua original: francés.

1 — Sexta Directiva 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 (77/388/CE); DO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09/01, p. 54.

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 sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia;

[...]»

6. La Comisión subraya con razón que las prestaciones de servicios a las que se refiere esta disposición sólo están exentas si se reúne toda una serie de requisitos. De la resolución de remisión y de las observaciones presentadas ante este Tribunal resulta que no se niega que los servicios prestados por ALN a sus miembros reúnan todo este conjunto de requisitos. Por lo demás, la cuestión prejudicial del Hoge Raad der Nederlanden se refiere expresamente a esta hipótesis.

7. Resulta asimismo de los autos que los servicios efectuados por SUFA son prestados, contra reembolso de los gastos realmente efectuados, a una «persona» (ALN) cuyas actividades no están sujetas al IVA. Las prestaciones de servicios de que se trata son directamente necesarias para el ejercicio de estas actividades.

8. Habida cuenta de estas precisiones, la cuestión planteada se divide en dos partes. Por un parte, se trata de saber si estas prestaciones de servicios efectuadas por una fundación por cuenta de otra son efectuadas por una «agrupación autónoma de personas», en cuyo caso deben quedar exentas y, por otra, en caso negativo, si deben quedar exentas, no obstante, por el hecho de ser prestadas exclusivamente a una persona que, por su parte, constituye tal agrupación y que está exenta del IVA por los servicios que presta a sus miembros.

9. En su sentencia de 26 de marzo de 1987 en el asunto 235/85, Comisión contra Países Bajos (Rec. 1987, p. 1471), el Tribunal de Justicia declaró:

«la Sexta Directiva se caracteriza por la generalidad de su ámbito de aplicación y por el hecho de que todas las exenciones deben ser expresas y precisas» (apartado 19).

10. Como prueba del amplísimo ámbito de aplicación asignado de este modo al IVA, el Tribunal de Justicia recordó, por un lado, que el artículo 2 de la Sexta Directiva, relativo a las operaciones imponibles, se refiere, junto a las importaciones de bienes, a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal y, por otro, que el apartado 1 del artículo 4 define como sujeto pasivo a quien realice con carácter independiente alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, es decir, todas las actividades de los productores, del comerciante o del prestador de servicios (apartados 6 y 7).

11. De ello se deriva que las exenciones, como excepciones a esta regla general de la imposición de las actividades económicas, se han de interpretar de manera estricta no debiendo ir más allá de lo que esté expresa y claramente previsto.

12. Ahora bien, la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 sólo se refiere expresamente a las agrupaciones autónomas de *personas* que prestan servicios a sus *miembros*. Este no es el caso de una fundación que presta servicios exclusivamente a otra única fundación. ALN no es miembro de SUFA y, aunque lo fuera, SUFA sólo constaría de un miembro. Ahora bien, una agrupación de personas debe constar necesariamente de al menos dos miembros, tanto si se trata de personas físicas como jurídicas. Así pues, SUFA no puede disfrutar de la exención por los servicios que presta por cuenta de ALN.

13. Sin embargo, la demandante en el asunto principal alega que no debería ser así, por un lado, porque SUFA continúa de hecho organizando loterías por cuenta de las instituciones afiliadas a ALN y, por tanto, podría aspirar a la exención si no se hubiera constituido ALN, y, por otro, porque las actuales actividades de SUFA estarían indudablemente exentas si fueran realizadas por ALN.

14. Estos argumentos no pueden aceptarse. Por una parte, se basan en meras hipótesis que los hechos se encargan de contradecir: ALN existe, y desde su creación SUFA ya no trabaja directamente para las instituciones sociales y culturales, sino para ALN, única entidad que le reintegra los gastos relacionados por la realización de una lotería.

15. Por otra parte, como declaró el Tribunal de Justicia en su sentencia de 11 de julio de 1985 en el asunto 107/84, Comisión contra Alemania (Rec. 1985, p. 2655):

«si bien es cierto que estas exenciones [previstas por el apartado 1 de la parte A del artículo 13] benefician a actividades que persiguen determinados objetivos, la mayor parte de las disposiciones precisan también qué *operadores económicos* están autorizados a realizar las prestaciones exentas» (apartado 13) *(traducción provisional)*.

Así pues, dichas actividades sólo quedan exentas cuando las realizan operadores determinados que, en el caso de la letra f), deben ser «agrupaciones autónomas de personas».

16. Sólo se podría considerar que SUFA constituye una agrupación de personas como la aludida y que trabaja directamente por cuenta de los miembros de ALN, si ésta fuera considerada como una mera pantalla entre aquélla y las instituciones sociales y culturales. Ahora bien, ello es una cuestión de hecho cuya apreciación corresponde a la competencia de los órganos jurisdiccionales nacionales y no parece que se haya resuelto en el sentido de reconocer la autonomía recíproca de las dos entidades. Por lo demás, las dos fundaciones ejercen distintas actividades, puesto que SUFA prepara y realiza las loterías, mientras que ALN solicita las autorizaciones por cuenta de las instituciones afiliadas a ella y reparte los ingresos de las loterías entre éstas.

17. Por todos estos motivos, así como por los demás motivos indicados por el Gobierno de los Países Bajos y por la Comisión de las Comunidades Europeas en

sus observaciones, y a los que me uno, concluyo que procede responder negativamente a la cuestión planteada por el Hoge Raad der Nederlanden y declarar que:

«Los actos que deben considerarse exentos del Impuesto sobre el Volumen de Negocios en virtud de la letra f) del apartado 1 de la parte A de la Sexta Directiva no engloban las actividades realizadas por una fundación, consistentes exclusivamente en la organización y realización de prestaciones relacionadas con las actividades de otra fundación, contra reembolso de los gastos realmente efectuados, aun cuando esta otra fundación, como organización integrada por una serie de instituciones que ejercen una actividad exenta o para la cual no tienen carácter de sujeto pasivo, preste servicios como los descritos en la citada disposición de la Sexta Directiva en beneficio exclusivo de estas instituciones.»