nos exactos de los requisitos de exención enumerados en la letra f) del apartado 1 de la parte A de dicho artículo, referente a 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 servicios a sus miembros, los actos exentos a tenor de esta disposición no comprenden 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 mencionada disposición de la Sexta Directiva, en beneficio exclusivo de estas instituciones.

INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto 348/87 *

I. Hechos y procedimiento principal

1. La demandante en el asunto principal (en lo sucesivo, «SUFA») es una fundación constituida en 1961, que prepara y realiza loterías, sin ánimo de lucro. Los beneficios obtenidos se destinan a instituciones sociales y culturales de los Países Bajos. Desde 1971, al constituirse la Fundación Neerlandesa de la Lotería (Stichting Algemene Loterij Nederland; en lo sucesivo, «ALN»), a la que están afiliadas este tipo de instituciones, las autorizaciones necesarias para organizar loterías por cuenta de las instituciones afiliadas se otorgan a ALN. A su vez, SUFA está encargada por aquélla de la preparación y realización de estas loterías. Conforme a los términos del acuerdo celebrado entre las dos fundaciones, todos los gastos relacionados con la realización de una lotería se adeudan a la ALN, siendo pagados por ésta.

2. Cada una de estas fundaciones está dirigida por un consejo de administración elegido en su seno, independientemente del consejo de administración de la otra fundación. La dirección es distinta, a excepción de un miembro que participa en los dos consejos de administración. No obstante, un miembro del consejo de administración de ALN asiste siempre como observador a las reuniones del consejo de administración de SUFA y viceversa. Como fundación, SUFA no dispone de patrimonio propio ni se beneficia de créditos bancarios. Inició sus actividades con un capital inicial, que puso a su disposición ALN con carácter de crédito permanente. Mientras que las actividades de SUFA consisten únicamente en la preparación y ejecución de loterías en nombre de ALN, ésta se limita a repartir y a distribuir los ingresos, entre las instituciones sociales y culturales que están afiliadas a ella, después

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

de deducir los gastos de organización de las loterías.

3. El litigio principal se produjo a consecuencia del pago, según declaración, de un importe de 21 978 HFL de Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente a los gastos de los servicios prestados por SUFA a ALN durante el mes de abril de 1983. SUFA presentó una reclamación por dicho importe, que fue desestimada por el inspector de Hacienda. En su resolución el inspector alegaba que SUFA no es una agrupación autónoma de personas que preste servicios a sus miembros, sino que realiza sus actividades para un solo mandante, ALN, que no es miembro de SUFA.

4. Contra esta resolución SUFA interpuso recurso ante el Gerechtshof de La Haya. En su recurso alegó que no puede ser considerada como empresa independiente, porque forma una entidad fiscal con ALN. Así pues, al no ser más que una prolongación de ALN, debe beneficiarse de las exenciones fiscales aplicables a ALN. Consta que las actividades de ALN, al igual que las de las instituciones afiliadas a ella, no están sujetas al Impuesto sobre el Volumen de Negocios, conforme a las letras f) y u) de la Ley neerlandesa de 1968 relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios (Wet op de omzetbelasting) en su versión de 1978.

5. La letra f) del apartado 1 del artículo 11 de esta Ley delega en el gobierno la facultad de declarar exentas

«las entregas de bienes y prestaciones de servicios de carácter social o cultural, a condición de que el empresario no persiga un fin lucrativo y que esta exención no provoque graves distorsiones de la competencia respecto a los empresarios que persiguen un fin lucrativo».

La letra u) del apartado 1 del artículo 11 de la Ley prevé la exención de

«las prestaciones de servicios indicadas [...], efectuadas por agrupaciones autónomas de personas y organismos [...] que realizan actividades exentas [...] en beneficio de sus miembros y que son directamente necesarias para la realización de las prestaciones citadas, a condición de que estas agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso de la parte que les corresponda en los gastos efectuados en común y que esta exención no pueda provocar distorsiones de la competencia».

La letra f) del apartado 1 y el apartado 2 del artículo 9 del Decreto de aplicación (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting) de la mencionada Ley disponen:

«1. Por prestación a efectos de la letra u) del apartado 1 del artículo 11 de la Ley se entienden las prestaciones de servicios efectuadas en beneficio de sus miembros por las agrupaciones autónomas de: [...] instituciones de carácter social, cuyas prestaciones están exentas en virtud de la letra f) del apartado 1 del artículo 11 de la Ley, en la medida en que las prestaciones de servicios sean directamente necesarias para el ejercicio de estas actividades, a excepción de las prestaciones de servicios consistentes en ha-

cerse cargo de la administración de los sueldos y salarios, de la administración financiera y de la administración del libro mayor.

2. El apartado 1 no se aplicará cuando las agrupaciones autónomas que se contemplan en él se limiten a reclamar, a cuenta de los servicios prestados a sus miembros, el reembolso de la parte que les corresponda de los gastos hechos en común».

Estas disposiciones están destinadas a adaptar el Derecho interno a la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva, según el cual los Estados miembros eximirán

«las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta [...], 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».

6. El 7 de mayo de 1986, el Gerechtshof, al desestimar el recurso interpuesto por SUFA, consideró que a pesar de su interrelación económica y estructural, las dos fundaciones eran autónomas una de otra, de modo que no se podían considerar constitutivas de una entidad fiscal. Además, el Gerechtshof subrayó que SUFA, a diferencia de ALN, no podía ser calificada por sí misma como agrupación autónoma de personas o de organismos que prestan servicios a sus miembros contra el reembolso de la parte de todos los gastos hechos en común, dado que presta estos servicios exclusivamente a ALN y no a las instituciones afiliadas a esta fundación. Por dichos motivos, el Gerechtshof consideró que no era aplicable la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva.

7. SUFA recurrió en casación contra esta sentencia ante el Hoge Raad der Nederlanden. Mediante sentencia de 4 de noviembre de 1987, el Hoge Raad desestimó tres de los cuatro motivos de casación alegados por la demandante, en particular el motivo por el que se afirmaba la existencia de una entidad fiscal entre las dos fundaciones. Con respecto al motivo de casación dirigido contra la parte de la sentencia del Gerechtshof según la cual no procede aplicar a las actividades de SUFA la exención prevista en la letra u) del apartado 1 del artículo 11 de la Ley neerlandesa del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Hoge Raad consideró que debe atribuirse a la definición de los servicios exentos con arreglo a esta disposición el mismo significado que a la definición de las prestaciones de servicios que deben ser objeto de exención, de acuerdo con la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva. Dado que la apreciación de este motivo de casación depende, por ello, de la respuesta que se dé a la cuestión de si la citada disposición de la Directiva comprende también servicios como los prestados por SUFA a ALN, el Hoge Raad solicitó al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la cuestión 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?»

La resolución el Hoge Raad se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 16 de noviembre de 1987.

Conforme al artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la CEE, presentaron observaciones escritas la demandante en el asunto principal, representada por el Sr. J. W. Meijer, Abogado de La Haya, el Gobierno de los Países Bajos, representado por el Sr. H. J. Heinemann del Ministerio van Buitenlandse Zaken, en calidad de Agente, y la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. Calleja y el Sr. B. J. Drijber, en calidad de Agentes.

Visto el informe del Juez Ponente y oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia decidió iniciar la fase oral sin previo recibimiento a prueba y remitir el asunto a la Sala Cuarta.

II. Observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia

1. La demandante en el asunto principal, que señala su estrecha relación con ALN desde el punto de vista estatutario, contractual y material, alega que si esta última fundación no se hubiera constituido, SUFA podría aspirar a la exención de que se trata, dado que organiza loterías por cuenta de las instituciones afiliadas a ALN. Esta última no tiene otra función que ser titular de la autorización para organizar loterías y repartir el producto de éstas entre las instituciones afiliadas a ella. Además, las actividades de SUFA estarían exentas si fueran realizadas por ALN, dado que SUFA sólo ejerce actividades para ALN y las instituciones afiliadas a ésta, de modo que no existe ningún motivo válido para denegar la exención a SUFA.

La demandante estima que si se aplica lo dispuesto en la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva al caso presente, hay que plantear la cuestión de si SUFA puede ser considerada como una agrupación de instituciones independiente, en otros términos, si las instituciones afiliadas a ALN pueden ser consideradas como miembros de SUFA. Esta disposición de la Directiva se adoptó teniendo en cuenta la multiplicidad de las formas y estructuras en las que pueden realizarse actividades de carácter social y cultural, con el fin de facilitarlas.

La demandante subraya que no se puede admitir que la disposición mencionada no sea aplicable a un caso como el presente: a) en el que una fundación realiza actividades consistentes exclusivamente en la organización y ejecución de loterías vinculadas a otra fundación, b) contra reembolso de los gastos realmente efectuados, c) en tanto que esta última fundación, como organización integrada por determinado número de instituciones de carácter social y cultural, que ejercen una actividad exenta o para la que

no reúnen la condición de sujeto pasivo, presta servicios, exclusivamente por cuenta de estas instituciones, a los efectos de la disposición precitada de la Sexta Directiva.

Por tanto, la demandante propone que se responda afirmativamente a la cuestión prejudicial.

2. El Gobierno de los Países Bajos expone que la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva establece una exención, aplicable en determinadas condiciones específicas, a las prestaciones de servicios efectuadas en favor de sus miembros por agrupaciones autónomas de sujetos pasivos que deben quedar exentas o de personas no sujetas al impuesto como tales, agrupaciones que en los Países Bajos se califican habitualmente como asociaciones. Así se materializaría el objetivo básico de esta disposición, a saber, evitar que caigan dentro del terreno imponible las actividades subcontratadas por sujetos exentos y por personas no sujetas al impuesto y ello, en la medida en que estas prestaciones de servicio son efectuadas en el marco de una colaboración recíproca, restricción que figura formalmente en esta disposición relativa a la exención. Un régimen de exención o de no consideración como sujeto pasivo aplicable, según los casos, a los sujetos pasivos y a los que no lo son, tomados aisladamente, no sería compatible con la realización de este objetivo. Por tanto, se podría considerar que la exención que encierra la disposición de que se trata produce, en cierto modo, el efecto de ampliar el alcance de las otras exenciones y de la no consideración como sujeto pasivo, de tal manera que no exista aumento de la carga fiscal cuando, las más de las veces por motivos de eficacia, se decida actuar en asociación.

Asimismo, el Gobierno de los Países Bajos señala que, habida cuenta del limitado alcance de la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva y de la precisión de los términos empleados, en particular, de los conceptos de «agrupación autónoma de personas» y de «miembros», esta disposición debe entenderse en el sentido de que la exención sólo se refiere a las prestaciones de servicios que se otorgan en régimen de subcontrato a agrupaciones autónomas de personas. Por tanto, la exención no abarca las actividades realizadas en régimen de subcontrato por otro sujeto pasivo, independientemente de que dichas actividades hayan sido subcontratadas por una asociación que goce de la exención. Una interpretación extensiva de la disposición de que se trata no está justificada, ya que sería contrario al carácter de impuesto general sobre el consumo inherente al Impuesto sobre el Volumen de Negocios, extender tal exención a sujetos pasivos que no tienen carácter de asociación y, por tanto, en principio, a todos los sujetos pasivos.

El Gobierno de los Países Bajos observa, además, que no puede pretenderse que una fundación tenga carácter de agrupación autónoma de personas en el sentido de la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva, por el mero hecho de que sus actividades se limiten exclusivamente a la prestación de servicios realizada en beneficio de una agrupación de este tipo y que con este motivo sólo exija el reembolso de los gastos realmente efectuados. Por consiguiente, las actividades de la fundación deberían quedar sujetas a la percepción del Impuesto sobre el Volumen de Negocios aunque, en un caso como el presente, las circunstancias permitan hablar de actividades que no se ejercen en el marco de los intercambios comerciales de la sociedad. De

acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el artículo 4 de la Sexta Directiva, debe darse al concepto de actividad económica un sentido amplio, entendiendo por este concepto todas las actividades que se realizan mediante remuneración.

Por consiguiente, el Gobierno neerlandés propone que se conteste negativamente a la cuestión prejudicial.

3. La Comisión de las Comunidades Europeas recuerda, en primer lugar, que el principal objetivo de la Sexta Directiva es la armonización de las disposiciones comunitarias en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA»). Por lo que respecta a las exenciones del IVA enumeradas taxativamente en la parte A del artículo 13 de esta Directiva, la Comisión estima que dichas exenciones deben considerarse como conceptos autónomos de Derecho comunitario y, de acuerdo con la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ser interpretadas restrictivamente, dado que constituyen una excepción al principio general según el cual el IVA se percibe con ocasión de cada entrega de bienes y prestación de servicios efectuadas con carácter oneroso a un consumidor por un sujeto pasivo que actúe como tal, sin referencia a conceptos materiales o funcionales.

La Comisión observa que la exención prevista en la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva es una de las exenciones enumeradas en la que se precisa expresamente quién puede efectuar la prestación exenta que se define en ella, en particular, las «agrupaciones autónomas de personas», y ello únicamente si éstas cumplen con todos los demás requisitos para la concesión de la exención, de manera que el ámbito de aplicación de la misma sólo puede ser limitadísimo.

Con relación a los requisitos particulares previstos por la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva, la Comisión alega que la exención del IVA sólo se aplica a un reducidísimo número de casos que no son objeto de ninguna otra exoneración y ello, exclusivamente si se cumplen los requisitos que se enuncian expresamente en el texto. A este respecto, la Comisión señala que los argumentos de SUFA se traducen en la doble pretensión jurídica de que, por un lado, debería ser asimilada a un organismo cuyas actividades quedan exentas con arreglo a la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva, es decir, a la ALN, y que, por otro, la misma SUFA debería calificarse como agrupación autónoma de personas y ello independientemente de la cuestión de si las actividades de ALN están exentas.

Con respecto a la primera alegación, la Comisión señala que, conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la exención del IVA se reserva exclusivamente al organismo que ejerce por sí mismo la misión de servicio público que le ha sido confiada por el Estado, con exclusión de posibles subcontratantes. Por el hecho de que la letra f) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva defina con precisión el sujeto pasivo cuyas actividades deben quedar exentas del IVA como «una agrupación autónoma de personas», no está permitido asimilar otros organismos a estas agrupaciones y crear, de este modo, una «exención en cadena». Así pues, SUFA no puede ser asimilada a ALN, de manera que no se le puede aplicar la exención prevista por la mencionada disposición.

Por lo que respecta a la segunda alegación, la Comisión estima que SUFA no reúne el conjunto de los seis requisitos de la letra f) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva, dado que no puede ser calificada como agrupación autónoma de personas que presta servicios a sus miembros. En efecto, el legislador comunitario debió entender por este concepto una asociación de dos o varias personas u organismos por la que éstos hacen ejercer en común determinadas actividades por su cuenta. En el presente caso se trata de una fundación que ejerce sus actividades exclusivamente para otra fundación, de manera que SUFA debe pagar el IVA por los servicios que presta a ALN.

Así pues, la Comisión propone que se conteste a la cuestión prejudicial del modo siguiente:

«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.»

M. Díez de Velasco
Juez Ponente