CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. GEORGIOS COSMAS

presentadas el 8 de junio de 1995 *

1. En el asunto que se examina, se solicita al Tribunal de Justicia que interprete las disposiciones de la letra a) del apartado 2 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). [1]

I. El litigio

2. La demandante en el asunto principal, Sra. Bulthuis-Griffioen (en lo sucesivo, «demandante»), es titular desde 1988 de una guardería infantil. Durante los años 1989 y 1990 no ha pagado el Impuesto sobre el Volumen de Negocios correspondiente a los beneficios de explotación. La demandante entiende que, en este caso, las prestaciones que ha realizado están exentas en virtud del principio del apartado 1 y de la letra f) del artículo 11 de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley neerlandesa de 1968 relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «Ley de 1968»). Esta disposición establece que quedan exentos del Impuesto sobre el Volumen de Negocios los suministros y las prestaciones de servicios de carácter social o cultural. La exención de que se trata presupone que quien presta el servicio no persigue una finalidad lucrativa.

3. Por considerar que no se cumplía el requisito de falta de finalidad lucrativa en el presente caso y, por consiguiente, que la demandante no podía disfrutar de la exención de que se trata, el Inspecteur der Omzetbelasting (el Inspector de Tributos; en lo sucesivo, «Inspector») le giró una liquidación tributaria. Contra esta decisión la interesada interpuso un recurso contra esta decisión ante el Gerechtshof te Amsterdam.

Como se desprende de la resolución de remisión, en primer lugar, el litigio entre las partes se centra sobre si la demandante explota la guardería con una finalidad lucrativa y, en segundo lugar, en caso de respuesta negativa a dicha cuestión, «las partes están de acuerdo en reconocer que la liquidación tributaria fue girada indebidamente».

4. Durante el procedimiento ante el órgano jurisdiccional de remisión, la demandante alegó que, aun cuando trata de obtener un beneficio con la gestión de la guardería,

* Lengua original: griego.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

dicho beneficio teniendo en cuenta también el aspecto estructural de la explotación de que se trata, [2] es inferior al «salario de función», es decir, al salario que se pagaría por un trabajo semejante al que ella misma realiza. Invoca la jurisprudencia del Hoge Raad relativa a la aplicación de lo dispuesto por la letra c) del artículo 11 de la citada Ley neerlandesa. Según la resolución de remisión, dicho órgano jurisdiccional resolvió que no hay consecución de un beneficio cuando el empresario no está en condiciones de obtener por sus actividades un beneficio superior a lo que se ha convenido en llamar «salario de función» que le debían proporcionar estas actividades. Por otra parte, el Inspector admite que, desde un punto de vista estructural, el beneficio obtenido por la explotación de la guardería es inferior al salario que correspondería a las actividades que desempeña la demandante. Afirma, sin embargo, que existe consecución de beneficio, toda vez que la finalidad pretendida es conseguir resultados positivos. Así sucede en el presente caso, pues los beneficios conseguidos permiten a la demandante atender a sus necesidades.

5. Según la disposición controvertida de la legislación neerlandesa y, más especialmente, según el principio del apartado 1 y la letra f) del artículo 11 de la citada Ley de 1968, relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios, están exentas del Impuesto sobre el Volumen de Negocios los suministros y las prestaciones de servicios de carácter social o cultural previstos mediante reglamentos de la Administración Pública, a condición de que la empresa no persiga un fin lucrativo y si esta exención no puede perturbar gravemente las circunstancias de competencia en perjuicio de las empresas que trabajan con ánimo de lucro. Esta disposición está precisada por el apartado 1 del artículo 7 de la Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Reglamento del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «Besluit») que considera también como actividades de esta naturaleza los servicios enumerados en su Anexo B. Como lo precisa la resolución del órgano jurisdiccional de remisión, «la letra b) de dicho Anexo, en el texto que estaba en vigor hasta el 1 de julio de 1989, mencionaba —en la medida en que interesa al caso presente— los suministros y las prestaciones de servicios efectuados por los organismos siguientes cuando éstos no actúan con ánimo de lucro: 2. los centros de colonias de vacaciones para niños, las guarderías, los jardines de infancia y las escuelas al aire libre. En la versión que entró en vigor el 1 de julio de 1989, la letra b) del citado Anexo B de que se trata, menciona —en la medida aquí pertinente— los suministros y las prestaciones de servicios, a los efectos del artículo 7 de la Besluit, que se realizan por los organismos siguientes cuando no actúan con ánimo de lucro: 6. las instituciones de acogida de niños y las escuelas para niños que padezcan enfermedades de larga duración». El órgano jurisdiccional de remisión parte de la premisa de que la demandante explota una empresa a los efectos de los puntos 2 y 6 antes citados.

6. Según la resolución de remisión, así como según se desprende de las observaciones presentadas por la demandante, el Gobierno neerlandés y la Comisión durante el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, la disposición de la letra f) del apartado 1 del artículo 11 de la Ley de 1968 adapta el Derecho neerlandés a la Sexta Directiva y, más especialmente, a cuanto dispone la letra g) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 en

2 — La demandante alega a este respecto y el órgano jurisdiccional de remisión lo admite, que la capacidad de rendimiento de la empresa y las circunstancias de competencia no permiten obtener ingresos superiores a los que lograría si ejerciera la misma actividad en el marco de un contrato de trabajo.

relación con la letra a) del apartado 2 de la parte A del artículo 13 de la misma Directiva.

En estas circunstancias, considerando que el legislador ha querido dar al requisito de la falta de ánimo de lucro previsto por la letra f) del apartado 1 del artículo 11 de la Ley neerlandesa de 1968, el mismo significado que el que corresponde al requisito enunciado en la letra a) del apartado 2 de la parte A del artículo 13 de la Sexta Directiva, el órgano jurisdiccional de remisión ha considerado necesario someter al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial con arreglo al artículo 177 del Tratado CE.

II. La cuestión prejudicial

7. La Sala Segunda de lo contencioso tributario del Gerechtshof te Amsterdam solicita a este Tribunal de Justicia que se pronuncie 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?»

Se ha de precisar a este respecto que, según la resolución de remisión, consta que la demandante trata efectivamente de conseguir un beneficio de explotación mediante el ejercicio de las actividades controvertidas y consigue por otra parte este beneficio, pero que esta consecución no tiene como finalidad, teniendo en cuenta la estructura de la empresa, alcanzar un beneficio superior al salario que podría conseguir por el trabajo que realiza ella misma en el marco de la dirección de la guardería.

Según la resolución de remisión, la problemática del presente recurso se centra en el sentido que se llegue a dar en el caso de la demandante, a la expresión «consecución sistemática del beneficio» y, más en especial, a la cuestión de si, al determinar el beneficio, hay que tener en cuenta el salario de función que la demandante podría alcanzar por el trabajo que realiza en el marco de la explotación de su establecimiento.

III. Marco jurídico y jurisprudencial

8. La Sexta Directiva establece, bajo la letra g) del apartado 1 de la parte A del artículo 13:

«A. *Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general*

1. 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;

[...]»

El mismo artículo prevé en la letra a) de su apartado 2:

«2. 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:

— 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;

[...]»

9. De este modo, el artículo 13 de la parte A establece una exención fiscal, sujeta a determinados requisitos, a favor de determinadas actividades económicas de carácter general.

El primer requisito se refiere a la naturaleza de la actividad. Debe tratarse de prestaciones de servicios y de entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia y con la Seguridad Social.

El segundo requisito se refiere al operador que realiza este tipo de prestaciones. Las actividades enumeradas en la letra g) de dicho artículo están exentas, a condición de que sean realizadas por *Entidades de Derecho público* o por *otros organismos* a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.

El tercer requisito se refiere a la falta de ánimo de lucro. Este requisito es precisamente el que constituye el objeto de la presente cuestión prejudicial. El apartado 2 del artículo 13 de la parte A confiere a los Estados miembros la posibilidad —de la que en el presente caso ha hecho uso el legislador neerlandés— de subordinar la exención al cumplimiento de determinadas condiciones, entre las que también figura que no se persiga la consecución sistemática de beneficios. El legislador comunitario ha querido, de esta manera, permitir al legislador nacional excluir de la exención fiscal las actividades de interés general mencionadas, cuando tienen por objeto la consecución sistemática de beneficios, en el sentido de buscar permanentemente obtener beneficios de la explotación de las actividades de que se trata.

10. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las disposiciones aplicables del artículo controvertido, que establecen excepciones a la norma general de imposición de las actividades económicas, son de interpretación estricta, de manera que el tenor preciso de este artículo no se puede ampliar. De este modo, en su sentencia de 26 de marzo de 1987, [3] el Tribunal de Justicia subrayó que «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». En su sentencia de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, [4] el Tribunal de Justicia decidió que «por lo que respecta al régimen de exenciones establecido por esta Directiva, resulta de su undécimo considerando que estas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que [...] deben situarse en el contexto general del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, establecido por la Sexta Directiva». Según la misma sentencia, «los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente dado que constituyen excepciones al principio general de que el Impuesto sobre el Volumen de Negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo». [5]

11. Por otra parte, como el Tribunal de Justicia lo ha declarado en su sentencia de 11 de julio de 1985, Comisión/Alemania, [6] «si bien es verdad que estas exenciones» (previstas en el apartado 1 del artículo 13 de la parte A de la Directiva) «benefician actividades que persiguen objetivos determinados, la mayoría de las disposiciones precisan también los operadores económicos que están autorizados a efectuar las prestaciones exentas».

3 — Asunto 235/85, Comisión/Países Bajos (Rec. p. 1471), apartado 19.

4 — Asunto 348/87, Rec. p. 1737, apartado 11.

5 — Véase la sentencia citada en la nota 4, apartado 13.

6 — Asunto 107/84, Rec. p. 2655, apartado 13.

Por consiguiente, las actividades de que se trata no disfrutan de la exención más que si son realizadas por operadores económicos bien definidos que deben ser, en el caso contemplado bajo la letra g) «Entidades de Derecho público u [...] otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su interés social».

Se plantea entonces la cuestión de si la demandante, que dirige una guardería como he explicado más arriba, puede considerarse como «otro organismo» a los efectos de la disposición controvertida de la Sexta Directiva.

IV. Respuesta a la cuestión prejudicial

12. A la luz de la jurisprudencia que acabo de recordar, entiendo que, para contestar a la cuestión prejudicial y para proporcionar al órgano jurisdiccional de remisión todos los elementos de interpretación de la disposición aplicable necesarios para solucionar el litigio, procede examinar, como también lo subraya la Comisión en sus observaciones si, a los efectos precisos de esta disposición de la Sexta Directiva, la demandante debe incluirse entre los operadores económicos que tienen derecho a una exención de impuestos por las prestaciones consideradas.

A tenor del artículo 13, considerado en su totalidad, determinadas exenciones de las que establece se refieren expresamente a prestaciones de servicios y entregas de bienes realizadas por «organismos».

De este modo, lo que dispone la letra b) se refiere a la exención concedida a «[...] Entidades de Derecho público o [...] por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos». Igualmente la exención de la letra i) se refiere a prestaciones efectuadas por «Entidades de Derecho público [...] u [...] otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables.» Las exenciones de las letras l) y m) se refieren a «organismos sin fin lucrativo» y la exención de la letra n) se refiere a las prestaciones efectuadas por «organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate». Por otra parte, las exenciones incluidas bajo las letras g) y h) se refieren a «Entidades de Derecho público u [...] otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.»

Por el contrario, en los otros casos de exención, no se exige este requisito. Se trata, especialmente, de las exenciones bajo la letra c), relativas a las prestaciones efectuadas en el marco del ejercicio de profesiones médicas y sanitarias y, en la letra e), relativas a las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por los protésicos dentales y, en la letra j), las clases dadas a título particular por docentes. En estos casos es evidente

que las prestaciones de servicios y las entregas de bienes se ejecutan por personas físicas.

13. De esta comparación de las disposiciones mencionadas cabe deducir que, en todos los casos en los que, en virtud de las disposiciones del artículo 13, una actividad exenta debe ser realizada por un «organismo», la exención prevista no se aplica cuando el operador económico es una persona física.

Esta interpretación se ve reforzada aún por el tenor literal de la letra a) del apartado 2 de la parte A del artículo 13, que prevé, entre los requisitos a los que puede subordinarse la exención concedida a los organismos de que se trata, que «no [se podrán] distribuir en ningún caso los posibles beneficios» y que «deberán ser gestionados y administrados con carácter esencialmente filantrópico». Difícilmente cabe imaginar que estos requisitos se aplican a personas físicas.

14. De cuanto queda expuesto se desprende que la demandante no puede considerarse comprendida en el concepto de «organismo» y por consiguiente queda excluida del ámbito de aplicación personal de la exención que prevé la letra g) del apartado 1 del artículo 13 de la parte A. Por consiguiente, los beneficios obtenidos por los servicios que presta no quedan exonerados del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

15. De todo ello saco la conclusión de que procede precisar, en la respuesta a la cuestión prejudicial examinada, que un empresario que ejerce, como la demandante, actividades exentas del Impuesto en cuanto persona física, no está incluido dentro del ámbito de aplicación personal de las disposiciones controvertidas de la letra g) del apartado 1 del artículo 13 de la parte A de la Sexta Directiva, en la medida en que dicho empresario no puede calificarse de «organismo» a los efectos de la disposición de que se trata.

16. Sin perjuicio de las consideraciones anteriores, procede examinar ahora la cuestión de la interpretación de la expresión «consecución sistemática de beneficios» en el caso particular de la demandante. Como he precisado más arriba, la cuestión que se plantea en el presente caso es la de si se busca la consecución sistemática de beneficios cuando el empresario de que se trate no tenga la posibilidad de conseguir beneficios superiores al importe del salario que podría pretender por un trabajo comparable al que efectúa en el marco de la explotación de su establecimiento. La respuesta a esta cuestión debe tener en cuenta el hecho de que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, como he mencionado más arriba, las exenciones fiscales previstas por la Sexta Directiva son de interpretación estricta.

17. Como se desprende de la resolución de remisión y también de las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia por la misma demandante, esta última, al ejercer las

actividades que se examinan, trata sin duda de obtener beneficios, incluso si esta consecución no tiene como fin conseguir beneficios superiores al salario de función. La dirección de la guardería constituye, para la demandante, una empresa que ejerce con vistas a atender sus necesidades. Existe pues en el presente caso una voluntad constante de alcanzar un resultado positivo. No cabe por otra parte ninguna duda de que la demandante obtiene efectivamente de la explotación de la empresa de que se trata un resultado positivo, puesto que alcanza ingresos superiores a los gastos. Tal empresa constituye de este modo, para la demandante, una fuente constante de ingresos.

18. Considero que esta conclusión no queda modificada en absoluto por el mero hecho de que el resultado de la explotación no supere, y no pueda superar, un determinado importe que es inferior y en ningún caso es superior al salario de función que podría conseguir la demandante por el ejercicio de las mismas actividades en el marco de un contrato de trabajo.

En este caso también, existe una voluntad de conseguir un resultado positivo, incluso si los beneficios no superan el salario de función y bastan apenas para cubrir las necesidades del empresario.

19. Creo que un empresario, como la demandante, que trata, por medio de las actividades que ejerce por cuenta propia, de obtener beneficios destinados a cubrir sus necesidades, busca la consecución sistemática de un beneficio. Esta apreciación no varía en función de la importancia de los beneficios incluso si los beneficios netos son inferiores a los que alcanzaría otra persona que ejerciera las mismas actividades en calidad de trabajador por cuenta ajena, difícilmente puede afirmarse que este empresario no busca la consecución sistemática de un beneficio.

Quede bien claro que la decisión respecto a si existe o no una consecución de beneficios en cada caso particular, constituye una apreciación de hecho a la que debe proceder el Juez nacional.

V. Conclusión

20. Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores y sin perjuicio de que la demandante, como persona física, no está comprendida dentro del ámbito de aplicación personal de la disposición controvertida, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión que le sometió el Gerechtshof te Amsterdam:

«A los efectos de la letra a) del apartado 2 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, constituye una consecución sistemática de beneficios el hecho de que un empresario trate de conseguir, mediante el ejercicio de una actividad, un resultado de explotación positivo de forma que el importe de los ingresos obtenidos sea superior al importe de los gastos realizados, cualquiera que sea la cuantía de tales beneficios e incluso si, en el plano estructural, los beneficios pretendidos no puedan superar el importe de una retribución razonable de los trabajos realizados por el empresario mismo.»