

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. GEORGES COSMAS

presentadas el 17 de noviembre de 1998 *

I. Introducción

1. En el presente asunto, se solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Value Added Tax Tribunal de Belfast, relativas a la interpretación de los apartados 1 y 2 del punto 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 uniforme¹ (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Procede señalar, con carácter preliminar, que dichas disposiciones, que regulan la materia de las exenciones del IVA, fueron objeto de elaboración interpretativa por el Tribunal de Justicia en el marco del asunto *Bulthuis-Griffioen*;² algunas de las partes que presentaron observaciones en el presente procedimiento solicitan al Tribunal de Justicia que revise las posturas que adoptó en dicha sentencia.

II. Hechos

2. Los demandantes en el procedimiento principal, la Sra. Jennifer Gregg y el Sr. Mervyn Gregg, gestionan una empresa que presta servicios de residencia sanitaria, con la denominación *Glenview Nursing*

Home.³ *Glenview* se destina a la prestación de asistencia sanitaria a sus internos. Dispone de diecisiete dormitorios, cuartos de baño y salas de uso común. Los Sres. Gregg emplean, para las actividades de la residencia, a veinticinco personas,⁴ y la gestión de la empresa persigue la finalidad sistemática de obtener beneficios.⁵ *Glenview Nursing Home* se considera como residencia para la tercera edad y personas discapacitadas, y residencia sanitaria, de conformidad con las disposiciones pertinentes del Derecho de Irlanda del Norte, es decir, de conformidad con la *Registered Homes (NI) Order 1992* (en lo sucesivo, «*Order*»),⁶ si bien no está

3 — La titularidad exclusiva y explotación de dicha residencia pertenecieron al padre de la Sra. Gregg hasta abril de 1992, cuando fue transmitida a su favor. A partir de marzo de 1996, la gestionan en común los esposos Gregg.

4 — Existen un «jefe de centro», dos supervisores, catorce «asistentes sanitarios», siete auxiliares y un administrador. El personal contable lo presta una empresa de contabilidad externa.

5 — Los Gregg cobran, por la prestación de asistencia sanitaria, 203 GBP por semana. Debe, asimismo, señalarse que el control de gestión y económico de *Glenview* no es la principal actividad profesional del matrimonio Gregg. El Sr. Gregg tiene una empresa de suministro de teléfonos móviles y la Sra. Gregg trabaja, en régimen de jornada completa, como responsable del servicio de comidas de un hospital local.

6 — Según la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, el Derecho de Irlanda del Norte prohíbe el funcionamiento de una residencia para la tercera edad y sanitaria sin la previa inscripción en el registro competente; las infracciones se castigan con sanciones penales. Además, con arreglo al artículo 3 de la *Order*, por «residencia para la tercera edad y personas discapacitadas» se entiende «[...] cualquier establecimiento que presta o se destina a prestar, a título oneroso o gratuito, alojamiento residencial con comidas y asistencia personal para personas que la necesitan debido a a) su edad avanzada y agotamiento corporal; b) minusvalía; c) dependencia pasada o actual del alcohol o de drogas, o d) enfermedad mental pasada o actual». Según el artículo 16 de la *Order*, por «residencia sanitaria» se entiende «[...] a) toda instalación utilizada o destinada a utilizarse para la acogida de personas que padecen cualquier enfermedad, lesión o dolencia, y la prestación de asistencia sanitaria a las mismas; b) toda maternidad, y c) toda instalación no comprendida en las letras precedentes que se utilice o se destine a utilizarse para la prestación de cualesquiera de los siguientes servicios, a saber: i) la práctica de intervenciones quirúrgicas bajo anestesia; ii) endoscopia; iii) hemodiálisis o diálisis peritoneal; iv) tratamiento con técnicas específicamente controladas».

* Lengua original: griego.

1 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

2 — Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de agosto de 1995 (C-453/93, Rec. p. I-2341).

reconocida como organismo «de carácter social» según la legislación del Reino Unido.⁷

«Exenciones en el interior del país

3. Para mejorar el funcionamiento de su empresa,⁸ los Sres. Gregg solicitaron la inscripción en el registro del IVA de conformidad con las disposiciones de la Value Added Tax Act 1994. La autoridad administrativa competente (Commissioners) estimó que no cabía acoger su solicitud, debido a que su empresa, es decir, la Glenview Nursing Home, está comprendida en el supuesto de exención del IVA previsto en el punto 4 del grupo 7 del Anexo IX de la Value Added Tax Act, norma por la que se adaptó el Derecho interno a las disposiciones en materia de exenciones del IVA contenidas en el punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva.

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:

[...]

A. *Disposiciones pertinentes*

a) Disposiciones del Derecho comunitario

4. El punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por Entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos;

7 — Esta última observación reviste importancia para la subsunción de los hechos del asunto en el ámbito de aplicación de la letra g) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Directiva.

8 — Que desean ampliar, añadiendo trece dormitorios para personas de edad avanzada y minusválidos, así como otras doce salas para asistencia sanitaria y residencial.

[...]

g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social [incluidas las efectuadas por las residencias para la tercera edad], realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

[...]

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;

[...]»

b) Disposiciones del Derecho nacional

5. De conformidad con el punto 4 del grupo 7 del Anexo IX de la Value Added

Tax 1994, que establece los supuestos de exención del IVA que revisten interés en el presente asunto, con arreglo a las disposiciones comunitarias pertinentes:

«[Quedan exentos del IVA] la prestación de cuidados o tratamientos médicos o quirúrgicos y, en relación con ello, la entrega de cualesquiera bienes, en cualesquiera hospitales u otros establecimientos autorizados, provistos de licencia, registrados o exentos de registro por cualquier ministro u otra autoridad, que actúe con arreglo a una disposición de una Ley de carácter público y general, o de una Ley del Parlamento de Irlanda del Norte (Northern Ireland Parliament) o de una medida de carácter público y general de la Asamblea de Irlanda del Norte (Northern Ireland Assembly) o de un "Order in Council" con arreglo al Anexo 1 del Northern Ireland Act 1974, siempre que no se trate de una disposición que pueda entrar en vigor en fechas distintas en los territorios que dependen de distintas autoridades locales.»

B. *El procedimiento ante el órgano jurisdiccional remitente*

6. Los Sres. Gregg interpusieron un recurso ante el Value Added Tax Tribunal, en el que sostenían que su caso no estaba comprendido entre las exenciones del artículo 13 de la Directiva. Más concretamente, estiman que dichas exenciones presuponen que quien ejerce la actividad sea una persona jurídica, mientras que ellos son simplemente dos personas físicas que gestionan en

calidad de *partners*⁹ la empresa Glenview Nursing Home. En este sentido, invocaron la sentencia Kaul del mismo órgano jurisdiccional nacional.¹⁰

7. El órgano jurisdiccional remitente observa que la cuestión decisiva en relación con el recurso ante él pendiente se refiere a la interpretación de las letras b) y g) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva y, más concretamente, de los conceptos de «establecimiento» y «organismo» empleados por el legislador comunitario. Se pregunta en qué medida el uso de dichos términos sugiere que la exención del IVA contemplada en las citadas disposiciones de la Sexta Directiva se refiere únicamente a personas jurídicas y no físicas, aun cuando éstas ejerzan las actividades de interés general contempladas en las letras b) y g) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Directiva. El Juez nacional remite, en principio, al asunto Kaul, en el que el Tribunal decidió, basándose en los fundamentos jurídicos de la sentencia del Tribunal de Justicia Bulthuis-Griffioen, que, desde el momento en que la letra b) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva se refiere expresamente a «organismos» o «establecimientos», la exención fiscal prevista se limita exclusivamente a las personas jurídicas. El órgano jurisdiccional remitente observa, sin embargo, que la interpretación dada en el marco del asunto Bulthuis-Griffioen se refería a la letra g) del apartado 1 del artículo pertinente de la Sexta Directiva, y no a la letra b) del mismo

apartado. Sea como fuere, admite la relación existente entre la interpretación de ambas disposiciones y la importancia que para la resolución del litigio del que conoce reviste la citada respuesta que, con carácter prejudicial, dio el Tribunal de Justicia. El Juez nacional, no obstante, alberga dudas sobre si, desde el punto de vista conceptual, los términos «organismo» y «establecimiento» no abarcan también los casos en que una persona física ejerce una actividad empresarial por sí sola o en sociedad, en particular desde el momento en que una o varias personas físicas pueden desempeñar sus actividades «en condiciones sociales comparables a las que rigen para» las entidades de Derecho público, y podrían ser calificadas como «establecimientos [...] legalmente reconocidos». Subraya asimismo el riesgo de distorsión de la competencia debido al hecho de que una misma actividad recibe en cada ocasión un trato distinto, desde el punto de vista fiscal, en función de la personalidad jurídica de quien la ejerce. Observa, por último, que no carecen de importancia las diferencias de índole fáctica entre el asunto Bulthuis-Griffioen y el litigio del que conoce: la citada sentencia del Tribunal de Justicia se refería a una sola persona física, a saber, a la titular de una guardería y a esta última, mientras que en el presente litigio los Sres. Gregg son *partners* en una empresa, manifiestamente más importante desde la perspectiva de su infraestructura y dimensión económica.

III. Cuestiones prejudiciales

8. Habida cuenta de lo que antecede, el órgano jurisdiccional remitente planteó, con carácter prejudicial, las siguientes cuestiones:

9 — El concepto de *partnership* figura en el artículo 1 de la Partnership Act 1890, que lo define como la «relación que existe entre personas que ejercen en común una actividad con ánimo de lucro». Con arreglo al Derecho nacional, la *partnership* no tiene personalidad jurídica separada de la de los *partners*.

10 — Sentencia Kaul/Commissioners of Customs and Excise 1996, VAT decision 14028.

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 13, A, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que dos personas físicas (dos particulares) que explotan una empresa en común como socios colectivos (“partners”) no pueden invocar la exención establecida en la letra b) de dicho apartado, en las circunstancias expuestas en el anexo de la presente resolución de remisión, cuando
- a) la empresa consista en prestar asistencia sanitaria y demás prestaciones relacionadas directamente con ésta y
- b) esté “legalmente reconocida” y sus prestaciones sean de naturaleza similar a las realizadas por “establecimientos hospitalarios” y/o “centros de cuidados médicos y de diagnóstico”?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 13, A, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que dos personas físicas (dos particulares) que explotan una empresa en común como socios colectivos (“partners”) no pueden invocar la exención establecida en la letra g) del apartado 1, en las circunstancias expuestas en la presente resolución de remisión, cuando los servicios que prestan están “directamente relacionados con la asistencia social y con la Seguridad Social”, incluidos los servicios prestados por centros residenciales para la tercera edad?»
- las que rigen para las entidades de Derecho público?

IV. Respuesta a las cuestiones prejudiciales

En particular, ¿están excluidos de la exención los socios colectivos (“partners”) porque

- no constituyen una “entidad” de Derecho público y
- no desarrollan sus actividades en condiciones sociales comparables a

A. Observaciones introductorias

- a) Sobre los márgenes para la interpretación del significado de las disposiciones comunitarias pertinentes

9. Procede destacar, con carácter preliminar, que el legislador comunitario, cuando

adoptó las normas relativas a la armonización de las legislaciones fiscales nacionales, no formuló las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva de un modo exento de imprecisiones y contradicciones hermenéuticas. No debe atribuirse la responsabilidad al propio legislador sino a la incapacidad intrínseca del vocabulario —en especial cuando se buscan sinónimos en numerosas lenguas distintas— para expresar una realidad permanentemente cambiante y expresar conceptos jurídicos con un claro carácter interestatal y diacrónico.

10. En particular el ámbito de la asistencia médica y paramédica *lato sensu*, en el que se sitúan los hechos del litigio principal, ha registrado importantes transformaciones durante los últimos decenios en su naturaleza, organización y contenido; las modalidades institucionales de prestación de dicha asistencia —que ya no se considera de carácter exclusivamente público— presentan diferencias fundamentales en el interior de cada Estado miembro; es, además, prácticamente imposible describirlas de forma satisfactoria con términos sucintos como «organismos», «establecimientos legalmente reconocidos» u «organismos de carácter social».

11. La observación precedente no carece de importancia. Nos permite localizar el fondo de la cuestión examinada y el método adecuado para abordarla. Este no puede consistir en la mera deducción de argumentos a partir de la letra de las disposiciones pertinentes y de su examen comparado. En lugar de atenerse al contenido superficial de la Sexta Directiva, es preferible indagar su verdadero significado

examinándola como un régimen normativo global y racional.

12. Ciertamente, los márgenes de interpretación no son ilimitados. Los límites de una construcción hermenéutica con la que se trata de subsanar las imperfecciones terminológicas de una norma los marca el propio tenor de esta última. Una interpretación que atribuya a un término jurídico un contenido conceptual enteramente distinto del que tiene dicho término cuando se emplea en la lengua cotidiana o en otro contexto jurídico estaría condenada al fracaso. La definición jurídica específica de un concepto no puede escapar totalmente a su objeto comúnmente aceptado hasta ahora.

13. En concreto, en lo que respecta a las disposiciones comunitarias pertinentes, soy contrario a la interpretación según la cual la mera actuación de una sola persona física está comprendida, sin ningún otro requisito, en el marco conceptual de los términos «organismo» o «establecimiento» [tal como se comprenden en las letras b) y g) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva], aun cuando parezca necesaria desde el punto de vista sistemático. Ello no significa, sin embargo, que las posibilidades existentes a la hora de interpretar el significado de las disposiciones comunitarias pertinentes sean tan limitadas; los términos «organismo» y «establecimiento» empleados por el legislador no admiten sólo una interpretación estricta y formalista, es decir, no se identifican con una determinada forma jurídica del agente que ejerce la actividad hospitalaria, médica o paramédica.

b) Sobre la jurisprudencia Bulthuis-Griffioen

14. Por otra parte, como ya he señalado, en el punto de partida de la diferencia jurídica examinada se encuentra la postura que adoptó el Tribunal de Justicia en el asunto Bulthuis-Griffioen, antes citado. No es casual, por otra parte, que cuatro Estados miembros hayan intervenido solicitando precisiones acerca de la posición que en dicha sentencia adoptó el Juez comunitario o, también, una redefinición de la tesis jurisprudencial. Debe subrayarse que los Estados miembros, a excepción de los Países Bajos, no tuvieron ocasión, en el marco del asunto Bulthuis-Griffioen, de aducir sus puntos de vista interpretativos sobre las exenciones fiscales de la letra g) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva. El interrogante referente a si dichas disposiciones se refieren únicamente a personas jurídicas, y no a personas físicas, se suscitó de forma indirecta en las observaciones escritas de la Comisión en el asunto Bulthuis-Griffioen, y fue examinado por el Tribunal de Justicia sin oír, a ese respecto, a los restantes Estados miembros. Además, habida cuenta del modo en que las partes del presente asunto invocan la sentencia del Tribunal de Justicia y mis conclusiones en el asunto Bulthuis-Griffioen, es, a mi juicio, necesario dar explicaciones acerca del verdadero significado y de las dimensiones reales de la solución jurisprudencial que se propuso y dio en aquel asunto.

c) Sobre la terminología empleada por el legislador comunitario en las disposiciones pertinentes

15. Debe recordarse que la formulación en las lenguas oficiales de la Comunidad de las

disposiciones del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva pone de manifiesto interesantes variantes. Cuando se emplea el término «οργανισμός» en lengua griega u «organisme» en francés, el texto inglés utiliza los términos «body» y «organization». Asimismo, el término «ίδρυμα» («établissement» en francés) se traduce por «establishment» al inglés. En cambio, en el texto alemán en todos estos casos se encuentra el mismo término jurídico («Einrichtung»).¹¹

16. Estimo que los términos «establecimiento», «entidad» y «organismo»¹² son empleados por el autor de la Directiva con el mismo contenido conceptual. Como acertadamente observa la Comisión, esta interpretación se refuerza por el enfoque de las citadas disposiciones en relación con el de la letra a) del apartado 2 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva; en esta

11 — La cuestión de la existencia de divergencias lingüísticas en términos o expresiones de los textos legislativos de las Instituciones comunitarias ya ha ocupado al Tribunal de Justicia. En la sentencia de 12 de noviembre de 1969, *Strauder* (29/69, Rec. p. 419), apartado 3, se declaró lo siguiente: «cuando una única decisión se dirige a todos los Estados miembros, la necesidad de aplicación y, por tanto, de interpretación uniformes excluye que dicho texto se considere de forma aislada en una de sus versiones, exigiendo en cambio que sea interpretado en función tanto de la voluntad real de su autor como del fin perseguido por este último, a la luz, en particular, de las versiones redactadas en todas las lenguas».

Asimismo, se ha declarado de forma reiterada que «en caso de divergencia entre [...] [diversas] versiones [lingüísticas], la disposición de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra» [véanse la sentencia de 27 de marzo de 1990, *Cricket St Thomas* (C-372/88, Rec. p. I-1345), apartado 19, y las conclusiones del Abogado General Sr. Tesouro en este asunto, puntos 6 y ss. Véanse, también, las sentencias de 28 de marzo de 1985, *Comisión/Reino Unido* (100/84, Rec. p. 1169), apartado 17; de 17 de octubre de 1991, *Comisión/Dinamarca* (C-100/90, Rec. p. I-5089), apartado 8; de 7 de diciembre de 1995, *Rockfon* (C-449/93, Rec. p. I-4291), apartado 28; de 27 de octubre de 1977, *Bouchereau* (30/77, Rec. p. 1999), apartado 14, y de 13 de julio de 1989, *Henriksen* (173/88, Rec. p. 2763), apartado 11].

12 — En lo que respecta al texto inglés, los términos «body», «organization» y «establishment».

última disposición, con el término «organismo» se designan tanto los «organismos» mencionados en la letra g) como también los «establecimientos» previstos en la letra b) del apartado 1 del mismo artículo. Por esta razón, la respuesta que se dé a la primera cuestión prejudicial acerca de la interpretación de la letra b) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva no puede diferir de la que habrá de darse a la segunda cuestión, relativa a la letra g) del mismo apartado. Es, pues, oportuno examinar conjuntamente ambas cuestiones.

B. Examen del fondo de las cuestiones prejudiciales

a) Sobre los interrogantes examinados

17. El Gobierno del Reino Unido señala, de forma acertada, que la respuesta a las cuestiones tiene que darse basándose en los hechos y elementos jurídicos referidos en la resolución del órgano jurisdiccional remitente. En particular, en lo que respecta a la primera cuestión prejudicial, es necesario efectuar determinadas precisiones relativas a la subsunción de los hechos del litigio principal en el ámbito de aplicación de la letra b) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva. Deberá considerarse acreditado —o, al menos, excluido de la cuestión prejudicial que se plantea— lo siguiente: en primer lugar, la actividad de Glenview consiste en

la «asistencia hospitalaria y médica» y en operaciones «directamente relacionadas» con dicha asistencia; en segundo lugar, Glenview está «legalmente reconocida» por el Derecho nacional; en tercer lugar, las actividades de Glenview son «de la misma naturaleza» que las ejercidas por los «establecimientos hospitalarios» o «centros de cuidados médicos y de diagnóstico». El punto decisivo en el que se centra la cuestión del órgano jurisdiccional nacional consiste en si Glenview, que ejerce su actividad en régimen de *partnership* —es decir, no tiene personalidad jurídica independiente— puede ser considerada un «establecimiento» que presta asistencia «en condiciones sociales comparables» a las de las entidades públicas con dicha misión, a efectos de la letra b) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva.

18. A este respecto, para responder a la segunda cuestión, no se discute que Glenview realiza prestaciones de servicios «directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las efectuadas por las residencias para la tercera edad», a efectos de la Sexta Directiva. Lo que se desea dilucidar es si constituye un «organismo al que el Estado miembro de que se trata reconoce su carácter social». Estos son los interrogantes de los que me ocuparé a continuación.

b) Alegaciones en contra de la aplicación de las exenciones fiscales de que se trata a los hechos del presente litigio

19. Los Sres. Gregg mantienen que Glenview Home no puede acogerse a las venta-

jas previstas en el punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva. En primer lugar, recuerdan que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones previstas en dicho artículo deben interpretarse de forma estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de la aplicación del Impuesto a toda actividad económica.¹³ Los Sres. Gregg consideran que las exenciones previstas en las letras b) y g) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva se refieren exclusivamente a agentes económicos que tengan personalidad jurídica independiente y no comprenden las actividades económicas ejercidas por una o varias personas físicas. De conformidad con el razonamiento que expusieron ante el Tribunal de Justicia, las exenciones contenidas en el punto A del artículo 13 de la Directiva pueden dividirse en dos categorías, en función de la forma jurídica del agente que ejerce la actividad exenta: determinadas disposiciones del apartado 1 del dicho artículo —como las letras b) y g), de las que se trata en el presente asunto— se refieren exclusivamente a personas jurídicas, mientras que otras —como las de las letra c), e) y j) del mismo apartado— se refieren a las personas físicas.¹⁴ En los casos en que el legislador comunitario deseaba eximir del Impuesto la actividad empresarial de personas físicas empleó términos que remiten de forma clara a dichas personas; por el contrario, la referencia a «establecimientos», «entidades» u «organismos» pone de manifiesto su voluntad de limitar el ámbito de las exenciones reconocidas en las letras b) y g) del apartado 1 del punto A del artículo 13 exclusivamente a las perso-

nas jurídicas. Según los Sres. Gregg, la elección de la terminología constituye un elemento decisivo, del que se infiere no sólo el verdadero significado de las disposiciones controvertidas¹⁵ sino también la forma jurídica específica que deben adoptar las actividades empresariales para acogerse a la ventaja constituida por las exenciones fiscales. En opinión de los Sres. Gregg, el autor del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva no establece únicamente las actividades exentas sino también la forma jurídica de los beneficiarios de la exención.¹⁶

20. Asimismo, los demandantes en el procedimiento principal invocan el punto 10 del Anexo F de la Sexta Directiva, que menciona expresamente las operaciones efectuadas por los establecimientos hospitalarios no indicadas en la letra b) del apartado 1 del punto A del artículo 13. Los Sres. Gregg sostienen que una parte de la asistencia hospitalaria está exceptuada de las exenciones fiscales; se trata de las actividades de esta naturaleza ejercidas exclusivamente con ánimo de lucro. Basan esta interpretación en el propio tenor de la letra b) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva. Estiman que una empresa que persigue obtener un beneficio económico no puede, por su

13 — Véanse las sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos (235/85, Rec. p. 1471), apartado 19, y de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartados 11 y 13.

14 — Las letras c), e) y j) del apartado 1 del punto A del artículo 13 establecen las exenciones en favor de médicos, prótesis dentales y docentes.

15 — Según los Sres. Gregg, esta interpretación se corrobora por el hecho de que el legislador comunitario, en la letra a) del apartado 2 del punto A del artículo 13 de la Directiva no se limitó a emplear los términos «entidad» o «establecimiento» utilizados en la letra b) del apartado 1 del mismo artículo, sino que se refirió a «organismos que no sean de Derecho público». Consideran evidente que dichos «organismos» no pueden ser un agente sin personalidad jurídica, tras el cual se encuentran una o varias personas físicas.

16 — A este respecto, se remiten a la sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de julio de 1985, Comisión/Alemania (107/84, Rec. p. 2655), en la que se declaró lo siguiente: «Si bien es cierto que estas exenciones benefician a actividades que persiguen determinados objetivos, la mayor parte de las disposiciones precisan también los operadores económicos que están autorizados para realizar las prestaciones exentas. Por consiguiente, no es exacto afirmar que dichas prestaciones se definen por referencia a conceptos estrictamente materiales o funcionales.»

naturaleza, ser considerada como una entidad que ejerce sus actividades en «condiciones sociales comparables» a las que rigen para una entidad de Derecho público. Por consiguiente, Glenview, en tanto que empresa exclusivamente con fines lucrativos, no puede estar comprendida en el ámbito de aplicación de la letra b) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva.¹⁷

21. Los Sres. Gregg piensan que sus alegaciones antes mencionadas están respaldadas por la sentencia *Bulthuis-Griffioen*, antes citada, en la que se señala expresamente que un empresario, persona física, no puede pretender disfrutar de exenciones cuando dicha ventaja se reserva exclusivamente a «organismos». En efecto, estiman que dicha solución jurisprudencial, que se formuló con referencia a la letra g) del apartado 1 del punto A del artículo 13, puede y debe ser trasladada de manera plena a la interpretación de la letra b) del mismo apartado.

22. Por último, en particular con respecto a la exención descrita en la letra g) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva, los demandantes en el procedimiento principal, por un lado, invocan las consecuencias de la jurisprudencia *Bulthuis-Griffioen*, según las cuales «organismo» a efectos de dicha disposición es sólo una persona jurídica y, por otro, observan que su empresa no está reconocida por el Derecho de Irlanda del Norte como poseedora de «carácter social».

c) Refutación de las alegaciones antes citadas e interpretación de las disposiciones comunitarias pertinentes

17 — Dichas partes se remiten, también, al apartado 32 de la sentencia de 23 de febrero de 1988, Comisión/Reino Unido (353/85, Rec. p. 817). En aquel asunto, el Juez comunitario definió las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas como «prestaciones que comprenden un conjunto de cuidados médicos, realizados normalmente sin ánimo de lucro, en establecimientos que tienen finalidades sociales, como la salvaguardia de la salud humana».

23. Estimo que no cabe acoger el razonamiento que antecede. En lo que respecta al principio general según el cual una disposición que establece exenciones fiscales debe ser interpretada de forma estricta, principio que en efecto se aplica al régimen fiscal de la Sexta Directiva,¹⁸ procede subrayar, en primer lugar, que su aplicación no puede conducir *ipso facto* a la exclusión de las personas físicas de las exenciones previstas en las letras b) y g) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva. La interpretación restrictiva de una exención no constituye un fin en sí misma ni puede trastocar la lógica del sistema que la norma interpretada trata de establecer. En el presente caso, lo decisivo es estimar en qué medida la utilización de los términos «organismo» y «establecimiento» sugiere la existencia de una determinada forma jurídica del agente que ejerce la actividad exenta del Impuesto. Ahora bien, esto es también el objeto del interrogante jurídico planteado, que no puede eludirse por el mero hecho de que los términos jurídicos antes referidos se formularan con el fin de introducir una disposición que establecía excepciones.

24. Procede desestimar, por basarse en una interpretación errónea de las disposiciones

18 — El Tribunal de Justicia ha estimado que cualquier interpretación que ampliara el alcance del punto A del artículo 13 sería incompatible con la finalidad de esta disposición (véase la sentencia *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, citada en la nota 13 *supra*, apartados 13 y 14) y que el artículo 13 de la Sexta Directiva «no cita, en absoluto, todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran de forma minuciosa y se describen de manera muy detallada» (véanse las sentencias Comisión/Alemania, citada en la nota 16 *supra*, apartado 17, y *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, citada en la nota 13 *supra*, apartado 12), y ha denegado la interpretación amplia de las exenciones fiscales en general (véanse la sentencia Comisión/Alemania, citada en la nota 16 *supra*, apartado 20, y el punto 16 de las conclusiones del Abogado General Sr. Darmon en el asunto en el que recayó la sentencia de 15 de diciembre de 1993, *Lubbock Fine*, C-63/92, Rec. p. I-6665). Sobre esta cuestión, véanse mis conclusiones de 14 de mayo de 1998, *Motor Industry*, (C-149/97, Rec. p. I-7053), puntos 43 y ss.

comunitarias pertinentes, la alegación según la cual la ventaja constituida por la exención del gravamen fiscal se reserva únicamente para el ejercicio de actividades médicas, hospitalarias u otras relacionadas que no persiguen, de forma sistemática, la obtención de beneficios. Como correctamente observa la Comisión, la falta de ánimo de lucro no es un criterio *sine qua non* para estar comprendido en el ámbito de aplicación del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Directiva. Por esta razón, además, la letra a) del apartado 2 del punto A del artículo 13 establece que «los Estados miembros podrán subordinar» la concesión a organismos que no sean de Derecho público de la exención enunciada en la letra b) del apartado 1 del punto A del artículo 13 a que los organismos de que se trate no tengan por objeto «la consecución sistemática de beneficios». A la misma conclusión se llega, por lo demás, a partir de la postura adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 23 de febrero de 1988, Comisión/Reino Unido, antes citada, en la que interpretó la disposición controvertida de la letra b) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva. En dicha sentencia se habla de prestaciones «realizad[a]s normalmente sin ánimo de lucro». ¹⁹ A contrario, es pues concebible la exención fiscal en favor de actividades con ánimo de lucro en el ámbito de la asistencia médica y hospitalaria.

25. La subordinación de la exención prevista en la letra b) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva al carácter de utilidad pública y a la inexistencia de ánimo de lucro de la actividad hospitalaria o médica ejercida no puede fundarse —a diferencia de lo que sostienen

los Sres. Gregg— en el pasaje de dicha disposición según el cual la referida actividad debe ejercerse «en condiciones sociales comparables a las que rigen para [las entidades de Derecho público]». De conformidad con las alegaciones de la Comisión, el citado pasaje no figuraba en el proyecto inicial de disposición, sino que fue añadido por el Consejo, sin que esté claro cuál es exactamente su contenido; por otra parte, no constituye un elemento *sine qua non* para la interpretación de la referida disposición. El examen realizado en este contexto por la Comisión puso de manifiesto la existencia de dos enfoques distintos para la interpretación de la expresión controvertida. Por un lado, algunos Estados miembros —entre los que se cuenta también el Reino Unido— admiten que se considere que los establecimientos reconocidos como residencias sanitarias o médicas de conformidad con las disposiciones pertinentes del Derecho nacional, por definición, ejercen sus actividades «en condiciones sociales comparables» a las que rigen para las entidades de asistencia sanitaria públicas. Por otra parte, otro grupo de Estados interpretan dicho requisito en el sentido de que impone a los establecimientos sanitarios que desean acogerse al régimen de exención la obligación de vincularse, mediante un convenio u otro vínculo jurídico, con el sistema público de salud o a admitir un determinado porcentaje de pacientes amparados por la asistencia social. En todo caso, soy del parecer de que no cabe estimar la persecución sistemática de beneficios como elemento que excluya, *de iure*, que un establecimiento hospitalario o médico ejerza su actividad en «condiciones sociales comparables» a las de las entidades de Derecho público.

26. Resta, sin embargo, por dilucidar la cuestión de la correcta interpretación de los términos «organismo» y «estableci-

19 — Sentencia citada en la nota 17 *supra*, apartado 32.

miento» empleados por el legislador comunitario en las disposiciones controvertidas de las letras b) y g) del apartado 1 del punto A de la Sexta Directiva, habida cuenta, en particular, de la postura jurisprudencial que se adoptó en el asunto *Bulthuis-Griffioen*. Lo más correcto es admitir, como sostienen tanto los Gobiernos de los Estados miembros que han intervenido en el presente procedimiento como también la Comisión, que la utilización de los citados términos no se refiere en modo alguno a la forma jurídica del agente que ejerce la actividad hospitalaria o médica ni prejuzga tampoco la elección de dicha forma. Del sistema general del régimen de exenciones se desprende de forma meridiana que la razón de ser de la exención fiscal controvertida la constituyen el *tipo* de actividad de que se trata y las *condiciones* de prestación de la misma, elementos que son independientes de la personalidad jurídica de quien ejerce dicha actividad. Esta apreciación, a diferencia de lo aducido por los Sres. Gregg, no resulta refutada por la postura que adoptó el Tribunal de Justicia en el asunto *Comisión/Alemania*, antes citado.²⁰ Cabe, en efecto, que el legislador comunitario, en disposiciones como la examinada, no sólo determine la actividad exenta sino que establezca también, con carácter obligatorio, cuáles son los agentes económicos autorizados para realizar las prestaciones exentas del Impuesto, si bien ello no implica que dichos agentes deban, necesariamente, tener personalidad jurídica.

elementos humanos y materiales que constituyen un ente separado a través del cual se ejerce primordialmente, de manera continua y estable, una actividad médica, hospitalaria o geriátrica. Lo decisivo es, en consecuencia, el examen de la estructura y de los componentes del agente, y no de su carácter jurídico aparente. Para que exista un «organismo» o «establecimiento» a efectos del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva, se requiere la existencia de una entidad institucional y organizativa independiente —y, en todo caso, distinta— de las personas a quienes pertenece, por su naturaleza y actuación. Por el contrario, no constituye un «establecimiento» u «organismo» autónomo un ente que simplemente refleja la actividad de una o varias personas físicas (por ejemplo, médicos). No existe entonces la requerida infraestructura (material y humana), de manera que la actividad hospitalaria, médica o geriátrica ejercida por la entidad de que se trate pueda atribuirse a esta última y no a las personas físicas (que tienen la propiedad o el control de la misma). En consecuencia, cuando el agente que ejerce la actividad descrita en las letras b) y g) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva carece de personalidad jurídica, el criterio de la existencia de una infraestructura que lo distingue de las personas físicas propietarias o responsables del mismo es el más pertinente para apreciar si existe un «establecimiento» u «organismo» con derecho a la exención fiscal.

27. Estimo que, en el contexto normativo específico en que se emplean, los términos «organismo» y «establecimiento» remiten a la existencia de un *agente autónomo*; por tal agente se entiende un conjunto de

28. Los Sres. Gregg reprochan a dicha interpretación que con ella se genera inseguridad jurídica y se falsean las condiciones de la libre competencia, en la medida en que, si se entiende que puede existir un «organismo» o «establecimiento» sin personalidad jurídica independiente, se intro-

20 — Véase la nota 16 *supra*.

duce en la disposición controvertida un criterio subjetivo y cuantitativo. En efecto, indagar la existencia autónoma e independiente del agente que ejerce la actividad exenta constituye una cuestión que admite un enfoque de interpretación amplia, desde el momento en que el criterio consistente en subordinar la aplicación de la exención fiscal a la existencia de la personalidad jurídica de dicho agente, de forma manifiesta, originaría un número muy reducido de controversias jurídicas en la práctica. Sea como fuere, estimo que la configuración de un trato fiscal diferenciado en función de la personalidad de quien ejerce la actividad y, por tanto, la modificación de las condiciones de la competencia basándose exclusivamente en la forma jurídica de dicha actividad deben evitarse; no entran en la lógica del sistema fiscal vigente ni son compatibles con la verdadera voluntad del autor de la Sexta Directiva.

29. Por otra parte, de conformidad con el principio general de neutralidad del Impuesto, las prestaciones similares deben tributar, en principio, del mismo modo. Este principio constituye la base lógica del Impuesto sobre el Valor Añadido.²¹ Por consiguiente, cuando una actividad se ejerce en las condiciones materiales e institucionales previstas en las disposiciones del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva, lo más correcto es eximirla de los correspondientes gravámenes fiscales, al margen de cuáles sean su régimen de propiedad y su forma jurídica externa. Ciertamente, el principio de neutralidad

no puede constituir, en ningún caso, la base para una interpretación *contra legem* de las disposiciones de que se trata; es decir, no puede fundar una postura interpretativa conforme a la cual la mera actuación de una o varias personas físicas, sin ningún otro elemento de infraestructura, constituye un «establecimiento» u «organismo» a efectos de las letras b) y g) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva.

30. A la luz de las precisiones que anteceden deberán apreciarse los datos del asunto *Bulthuis-Griffioen*, antes citado, y comprenderse la postura jurisprudencial del Tribunal de Justicia en aquel litigio; pienso que la solución que entonces se dio, al menos desde el punto de vista de la conclusión final, fue enteramente correcta. La demandante en el procedimiento principal se presentaba como titular de la explotación de una guardería, sin que esté claro, sin embargo, si dicha guardería era el agente que realmente ejercía la actividad para la cual se solicitaba la exención fiscal. En otras palabras, no era posible sostener de manera rigurosa que la actividad controvertida debiera atribuirse de manera directa y autónoma a la guardería y que no equivaliera, simplemente, a la oferta de los servicios de la demandante, en su calidad de titular de la misma. Por el contrario, existían indicios que apuntaban una identificación material de la guardería con la titular de su explotación; por consiguiente, el agente que ejercía la actividad controvertida era, en definitiva, directamente una persona física y no otra entidad que reuniera las características de

21 — En lo que respecta al principio de neutralidad del Impuesto, véanse, a título indicativo, la sentencia de 24 de octubre de 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, Rec. p. I-5339), apartado 23, y las recientes conclusiones del Abogado General Sr. Fennelly de 18 de junio de 1998, *Victoria Films* (C-134/97, Rec. p. I-7023), punto 41.

un «organismo» en el correcto sentido de la letra g) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva, tal como ha sido interpretada anteriormente. En consecuencia, la Sra. Bulthuis-Griffioen, en su calidad de persona física, no podía estar comprendida ella misma en el concepto de «organismo» y no entraba, *ratione personae*, en el ámbito de aplicación de la disposición comunitaria controvertida. La solución dada habría sido otra si, en cambio, el agente económico que ejercía la actividad económica para la cual se pretendía la exención no hubiera sido la propia demandante, sino alguna otra entidad.²²

Tribunal de Justicia se infiere que Glenview Home presenta elementos que permiten considerarla como el propio agente económico que ejerce la actividad susceptible de ser eximida, y no los esposos Gregg, que simplemente tienen la propiedad y el control de dicha empresa. Tiene un personal de veinticinco personas y diecisiete dormitorios, así como salas de uso común en las que se prestan, de manera estable y autónoma, determinados servicios hospitalarios, paramédicos o geriátricos. En consecuencia, constituye un «establecimiento» a efectos de la letra b) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva y un «organismo» a efectos de la letra g) de la misma disposición.²³

31. En lo que respecta al presente asunto, de los hechos del litigio del que conoce el

22 — Desde este punto de vista, reitero las tesis que sostuve en el asunto Bulthuis-Griffioen y, en particular, en los puntos 13 y 15 de mis conclusiones, en los que señalaba 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» (punto 13) y 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 de la parte A del artículo 13 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» (punto 15). Ciertamente, en aquel asunto, el Tribunal de Justicia añadió otro elemento en la interpretación de la disposición comunitaria controvertida; en el apartado 20 de la citada sentencia se declara expresamente que, de conformidad con la letra g) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva, «[...] el beneficio de la exención sólo puede invocarse por personas jurídicas [...]». Ya he explicado las razones por las cuales estimo que no es adecuado subordinar la condición de «establecimiento» o de «organismo», a efectos de la Sexta Directiva, a la existencia de personalidad jurídica independiente del agente que ejerce la actividad para la cual se pretende la exención. Sin embargo, estoy plenamente de acuerdo con la parte dispositiva de la sentencia Bulthuis-Griffioen —de conformidad con la cual un empresario, persona física, no puede pretender disfrutar de una exención, en la medida en que las disposiciones pertinentes reservan dicha ventaja exclusivamente a los organismos de Derecho público y a otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate les haya reconocido su carácter social— y no aprecio ninguna razón para discutirla.

32. Sin embargo, existe un obstáculo jurídico para que Glenview se acoja a las exenciones fiscales previstas en la letra g) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Directiva, en la medida en que, conforme se expone en la resolución de remisión del órgano jurisdiccional nacional, dicha residencia no tiene reconocido «carácter social» con arreglo a la legislación del Reino Unido. Deseo recordar que la necesidad de reconocimiento de dicho

23 — También en mis recientes conclusiones en el asunto Motor Industry, citadas en la nota 18 *supra*, en relación con la interpretación de la letra l) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva, subrayaba la necesidad de examinar únicamente las características del agente que solicita la exención fiscal basándose en la Sexta Directiva y las características de la actividad ejercida, aunque no la forma jurídica de dicho agente. En el punto 48 de dichas conclusiones, se afirma expresamente la necesidad de interpretar la disposición controvertida «en el sentido de que se refiere a los objetivos fundamentales de la actividad sindical y comprende, por ende, los organismos sin fin lucrativo que, al margen de cuál sea su forma jurídica, persiguen dichos objetivos».

carácter por parte del Estado miembro constituye un requisito enunciado en la disposición comunitaria pertinente para la concesión de la ventaja fiscal. La Comisión, por su parte, expresa el parecer según el cual, basándose en los restantes elementos de los autos, Glenview debe considerarse como residencia para la tercera edad de reconocido carácter social. No obstante, no estimo pertinente continuar examinando este interrogante en la medida en que, de acuerdo con el análisis que precede, considero que Glenview Home está comprendida, manifiestamente, en el ámbito de aplicación de la letra b) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva.

33. Recapitulando, en lo que respecta a las disposiciones comunitarias pertinentes, no

estoy de acuerdo con la interpretación según la cual la mera actuación de una o varias personas físicas está comprendida, sin ningún otro requisito y sin que exista un agente económico autónomo, dotado de una infraestructura separada, en el ámbito conceptual de los términos «organismo» o «establecimiento» [tal como se entienden en las letras b) y g) del apartado 1 del punto A del artículo 13 de la Sexta Directiva], aun cuando sea necesaria desde el punto de vista sistemático, por razones de neutralidad fiscal. Ello no significa, sin embargo, que se prive al exégeta del Derecho de toda posibilidad de interpretar las disposiciones comunitarias pertinentes; los términos «organismo» y «establecimiento» empleados por el legislador no admiten sólo una interpretación estricta y formalista, es decir, no se identifican con una forma jurídica concreta del agente que ejerce la actividad hospitalaria, médica o paramédica.

V. Conclusión

34. Habida cuenta de lo que antecede, propongo al Tribunal de Justicia que se limite, en su respuesta, exclusivamente a la primera cuestión prejudicial, pronunciándose en los siguientes términos:

«Las disposiciones pertinentes del Derecho comunitario deben interpretarse en el sentido de que una entidad, que posee la existencia material necesaria y la infraestructura para ejercer de manera directa y autónoma una actividad en el ámbito de la asistencia médica y hospitalaria, legalmente reconocida por el Derecho nacional, debe considerarse como “establecimiento” que presta asistencia médica y hospitalaria “en condiciones sociales comparables” a las de

las entidades de Derecho público, a efectos de la letra b) del apartado 1 del punto 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, aun cuando no tenga personalidad jurídica sino que ejerza su actividad en régimen de partnership de conformidad con el Derecho de Irlanda del Norte; en consecuencia, disfruta de la ventaja de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que concurren también los restantes requisitos enunciados en las disposiciones de la Sexta Directiva antes citadas.»