

## CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. NILO JÄÄSKINEN

presentadas el 11 de febrero de 2010<sup>1</sup>

### I. Introducción

1. La República Francesa aplica desde el 1 de abril de 1991, con arreglo al artículo 279 de su code général des impôts (Ley General Tributaria), un tipo impositivo del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») reducido al 5,5 % a los servicios prestados por los abogados, los abogados ante el Conseil d'État (Francia) y la Cour de cassation (Francia) y los procuradores (en lo sucesivo, «abogados»), por los cuales éstos perciben una compensación total o parcial del Estado en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita.

2. En su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que, al haber aplicado tal tipo reducido, la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 y 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p.1, en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

3. En su contestación, la República Francesa sostiene que los servicios prestados por los

abogados en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita deben considerarse como «prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y de seguridad social» de los contemplados en el punto 15 del anexo III a la Directiva IVA (versión francesa) por lo que dichos servicios pueden beneficiarse de un tipo reducido de IVA.

### II. Marco normativo

#### A. Derecho de la Unión Europea<sup>2</sup>

4. La Directiva IVA refundió, con afán de claridad y de racionalidad, las disposiciones de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en

1 — Lengua original: francés.

2 — Dado que el dictamen motivado que la Comisión dirigió a la República Francesa data del 15 de diciembre de 2006, se hará referencia a las disposiciones del Tratado CE de acuerdo con la numeración aplicable con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea.

materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del IVA: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), dado que esta última había sido modificada de forma sustancial en varias ocasiones.

5. Las disposiciones de la Directiva IVA, que entró en vigor el 1 de enero de 2007, han derogado y sustituido las de la Sexta Directiva, con efectos a partir de dicha fecha. La continuidad entre ambos textos se desprende con claridad del artículo 411, apartado 2, de la Directiva IVA y, en particular, de la remisión que se hace a la tabla de correspondencias que figura en el anexo XII.

6. Los artículos 96 y siguientes de la Directiva IVA se corresponden en lo substancial con el artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva.

7. El artículo 96 de la Directiva IVA dispone:

«Los Estados miembros aplicarán un tipo impositivo normal de IVA, fijado por cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.»

8. El apartado 1 del artículo 97 de la Directiva IVA dispone que desde el 1 de enero de 2006 y hasta el 31 de diciembre de 2010, el tipo normal no podrá ser inferior al 15%.

9. A tenor del artículo 98 de la Directiva IVA:

«1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.

2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.

[...]»

10. El anexo III de la Directiva IVA, titulado «Lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere el artículo 98», menciona en su punto 15 «la

entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y de seguridad social, en tanto en cuanto dichas operaciones no estén exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 132, 135 y 136».<sup>3</sup>

f. las prestaciones por las que los abogados, los abogados ante el Conseil d'État y la Cour de cassation y los procuradores perciban una compensación total o parcial del Estado en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita; [...]».<sup>5</sup>

### B. Normativa nacional

11. El artículo 279 del code général d'impôts, en la versión que le dio el artículo 32 IV de la loi de finances pour 1991 (Ley de Presupuestos Generales para el ejercicio 1991) (Ley 90-1168 de 29 de diciembre de 1990), dispone, con efectos desde el 1 de abril de 1991:<sup>4</sup>

«Se aplicará el impuesto sobre el valor añadido al tipo reducido del 5,50 % en lo que se refiere a: [...]

3 — El anexo H de la Sexta Directiva, que fue introducido por la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388 (por lo que respecta a la aproximación de los tipos del IVA) (DO L 316, p. 1), también establecía la «Lista de entregas de bienes y prestación de servicios que podrán estar sujetos a tipos reducidos del IVA» y mencionaba en la decimocuarta categoría, la «entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros dedicadas a la asistencia social y de seguridad social, en tanto en cuanto no estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 13».

4 — Esta disposición, que no era aplicable antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, no se ve afectada por las disposiciones transitorias contenidas en esta última, y en particular no le atañen las disposiciones del apartado 2 del artículo 28 de esta directiva a las que la Comisión se refiere en su demanda.

### III. Procedimiento administrativo previo

12. Al considerar que la aplicación de un tipo reducido de IVA a los servicios prestados por los abogados, los abogados ante el Conseil d'État y la Cour de cassation y los procuradores en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita, de conformidad con el artículo 279, letra f., del code général des impôts, debía considerarse incompatible con las disposiciones del artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, en relación con las de su anexo H, la Comisión decidió entablar el procedimiento previsto en el artículo 226 CE y dirigió a la República Francesa un escrito de requerimiento de 10 de abril de 2006.

13. Al no quedar convencida por los argumentos esgrimidos por las autoridades francesas en su respuesta de 12 de junio de 2006, la Comisión les dirigió, mediante escrito de

5 — El artículo 279 del code général des impôts fue modificado, por última vez, por el artículo 22 de la ley n° 2009-888 de 22 de julio de 2009, sin que esta modificación afecte a las disposiciones de la letra f.

15 de diciembre de 2006, un dictamen motivado invitándolas a que adoptaran determinadas medidas requeridas para atenerse al mismo en el plazo de dos meses contados desde su recepción.

14. Mediante escrito de 13 de febrero de 2007, la República Francesa manifestó que consideraba que la imputación realizada en su contra carecía de fundamento. Una vez comprobado que el Estado miembro no había puesto fin a la infracción que se le reprochaba, la Comisión interpuso el presente recurso por incumplimiento, sobre la base de los artículos 96 y 98, apartado 2, de la Directiva IVA, que han sustituido al artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva desde el 1 de enero de 2007.

#### **IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

15. En su recurso, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que, al aplicar un tipo reducido del IVA a los servicios prestados por abogados por los cuales éstos perciben indemnizaciones totales o parciales del Estado en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita, la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 y 98, apartado 2, de la Directiva IVA. Hace valer que dichos prestadores de servicios no pueden ser considerados «organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y de seguridad social» en el sentido de dicha directiva. La Comisión solicita

igualmente que se condene en costas a la República Francesa.

16. El Estado miembro demandado solicita la desestimación del recurso sosteniendo una interpretación diferente de las disposiciones en cuestión así como la condena en costas de la Comisión.

#### **V. Análisis del incumplimiento**

17. Estimo necesario recordar, de entrada, el carácter de derecho fundamental que reviste el beneficio de asistencia jurídica gratuita, así como el régimen que lo regula en Francia. A continuación, abordaré los aspectos económicos del asunto y, luego, los métodos de interpretación pertinentes en este caso, antes de analizar las disposiciones en cuestión. Pero, con carácter previo, procede realizar una puntualización en cuanto a la aplicación de dichas disposiciones en el tiempo.

##### *A. Disposiciones aplicables *ratione temporis**

18. Antes que nada, como ha señalado la Comisión, sin oposición alguna por parte de la República Francesa, procede precisar que se

deben aplicar las disposiciones de la Directiva IVA, y no las de la Sexta Directiva, por cuanto que el plazo concedido a las autoridades francesas para atenerse al dictamen motivado expiraba en una fecha posterior a la de derogación de la Sexta Directiva, que tuvo lugar el 1 de enero de 2007.

*B. El beneficio de asistencia jurídica gratuita, elemento del derecho fundamental de acceso a la justicia*

19. El acceso a la tutela judicial efectiva, en particular gracias a la supresión de un eventual obstáculo económico que pueda dificultarlo, ha sido reconocido como un derecho fundamental tanto por el Convenio Europeo de Derechos Humanos<sup>6</sup> (en lo sucesivo, «CEDH») como por el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas.<sup>7</sup> La posibilidad de ser asistido sin gastos por un abogado designado de oficio sólo está expresamente garantizada en dichos textos a la persona acusada, por lo tanto, en el ámbito del proceso penal.

20. Sin embargo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha extendido esta

prerrogativa a los procedimientos civiles.<sup>8</sup> En una sentencia de 9 de octubre de 1979,<sup>9</sup> precisó que el artículo 6, apartado 1, del CEDH sólo obliga a los Estados contratantes a adoptar las medidas necesarias para proporcionar una asistencia jurídica gratuita cuando ésta resulte indispensable para garantizar el acceso efectivo a la justicia, bien porque la ley exija la representación de un abogado, bien por razón de la complejidad del procedimiento o del asunto.<sup>10</sup> El Tribunal de Justicia ha interpretado este artículo en el sentido de que consagra el principio según el cual el beneficio de asistencia jurídica gratuita constituye un instrumento útil, pero no sistemáticamente necesario, para hacer efectivo el derecho de acceso a la justicia y, de este modo, hacer que el proceso sea equitativo, en el sentido de dicha disposición. No se trata, pues, de un derecho absoluto. La concesión del beneficio de asistencia jurídica gratuita sólo es obligatoria cuando la falta de tal ayuda privaría de eficacia al acceso a la tutela judicial efectiva.

21. En mi opinión, la asistencia jurídica gratuita se considera cada vez más como un elemento social necesario para garantizar la eficacia del derecho fundamental que representa el acceso a la justicia y, por lo tanto, el acceso al derecho, en general.

6 — Artículo 6, apartado 3, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950.

7 — Artículo 14, apartado 3, letra d) *in fine*, del Pacto Internacional relativo a los Derechos Civiles y Políticos, abierto a la firma el 19 de diciembre de 1966.

8 — En la sentencia de 21 de febrero de 1975, *Golder c. Reino Unido* (serie A, nº 18, §§ 35 y ss.), dicho Tribunal declaró efectivamente que: «el artículo 6, apart. 1 (art. 6-1) [del CEDH] garantiza a todos el derecho a que un Tribunal conozca de cualquier litigio referente a sus derechos y obligaciones de carácter civil. Consagra, por tanto, “el derecho a un Tribunal”, del cual el derecho de acceso, es decir, el derecho de acudir a un Tribunal en materia civil, no constituye más que un aspecto».

9 — Sentencia *Airey c. Irlanda* (serie A, nº 32, § 26).

10 — En este último supuesto, el Tribunal ha puesto en evidencia que la falta de beneficio de asistencia jurídica gratuita podía privar a los justiciables de la facultad de defender su causa de forma efectiva ante un tribunal y acarrear una desigualdad de armas, que es inaceptable en relación con el concepto de proceso equitativo. Véase en particular TEDH, sentencia de 15 de febrero de 2005, *Steel y Morris c. Reino Unido* (*Recueil des arrêts et décisions*, 2005-II, § 72).

22. Esta evolución se desprende en particular de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea,<sup>11</sup> cuyo artículo 47, titulado «Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial», establece y dota de un marco al derecho a la asistencia jurídica gratuita, y ello ante cualquier órgano jurisdiccional. De acuerdo con el último apartado de dicho artículo, «se prestará asistencia jurídica gratuita a quienes no dispongan de recursos suficientes siempre y cuando dicha asistencia sea necesaria para garantizar la efectividad del acceso a la justicia». Está claro que la redacción de este texto sigue la línea trazada por la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

23. Del mismo modo, la Directiva 2003/08/CE del Consejo, de 27 de enero de 2003, destinada a mejorar el acceso a la justicia en los litigios transfronterizos mediante el establecimiento de reglas mínimas comunes relativas a la asistencia jurídica gratuita para dichos litigios,<sup>12</sup> se refiere expresamente al CEDH y a la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

24. Se impone, por lo tanto, dejar sentado con carácter preliminar que el objetivo de favorecer el acceso a la justicia y al Derecho en general de aquellas personas que no disponen de recursos suficientes resulta conforme a los valores fundamentales del sistema de

protección judicial que prevalece en el seno de la Unión.

### *C. Régimen de la asistencia jurídica gratuita en Francia*

25. De la Ley 91-647, de 10 de julio de 1991, relative à l'aide juridique<sup>13</sup> (Ley relativa a la asistencia jurídica gratuita) resulta que las personas físicas o jurídicas cuyos recursos sean insuficientes<sup>14</sup> para hacer valer sus derechos ante los tribunales puedan beneficiarse de una asistencia.

26. El beneficiario de la asistencia jurídica gratuita queda dispensado tanto de la previsión o consignación, como del pago de cualquier gasto ocasionado por el procedimiento para el que se haya concedido dicho beneficio, y ello, total o parcialmente.

11 — La Carta, proclamada el 7 de diciembre de 2000 en Niza (DO C 364, p. 1), ha sido modificada y dotada de valor jurídico vinculante a partir de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa (DO 2007, C 303, p. 1).

12 — DO L 26, p. 41.

13 — El artículo 1 de esta ley aclara, por una parte, que tiende a garantizar el acceso a la justicia y al derecho, y por otra parte, que la asistencia jurídica comprende el beneficio de asistencia jurídica gratuita en el ámbito jurisdiccional (aide juridictionnelle), el asesoramiento fuera del ámbito jurisdiccional y la asistencia jurídica en procesos no judiciales (aide à l'accès au droit), así como la asistencia letrada al detenido (aide à l'intervention de l'avocat en cours de la garde à vue), la asistencia letrada en los procesos de mediación penal (aide à l'intervention de l'avocat en matière de médiation pénale) y la asistencia letrada en los acuerdos de conformidad con el ministerio fiscal (aide à l'intervention de l'avocat en matière de composition pénale).

14 — Determinadas categorías de personas, contempladas en los artículos 4, 6, 9-1 y 9-2 de la Ley, no están sometidas a esta condición en cuanto a los recursos. Tal es especialmente el caso de los menores y de las víctimas de los delitos de mayor gravedad.

27. Si el beneficio de asistencia jurídica gratuita se otorga con carácter total, el Estado asume el conjunto de los gastos realizados para el justiciable de que se trate (honorarios de abogados y procuradores, emolumentos de los huissiers de justice (agentes facultados para las notificaciones y ejecuciones judiciales), arancel de notarios, costes de informes periciales, etc.).<sup>15</sup> El importe de la retribución de los abogados, que se establece a tanto alzado, se fija de acuerdo con un baremo basado en un coeficiente de base que comprende cierto número de unidades de valor<sup>16</sup> en función de cada tipo de procedimiento del que pueden conocer los órganos jurisdiccionales.<sup>17</sup>

28. Cuando el beneficio de asistencia jurídica gratuita es parcial, el Estado solamente asume una parte de la remuneración de los profesionales de la justicia. La contribución del Estado se fija de acuerdo con un porcentaje sobre la cantidad asumida cuando el beneficio de asistencia jurídica gratuita es total, porcentaje que es inversamente proporcional a los recursos del beneficiario.<sup>18</sup> En ese caso, el abogado tiene derecho a un complemento de retribución, que será más o menos consecuente. El importe de estos honorarios complementarios se negocia libremente entre el abogado y su cliente, pero ateniéndose a los criterios establecidos por la ley, los cuales,

entre otras cosas, recogen consideraciones de carácter económico.<sup>19</sup> Este acuerdo debe celebrarse antes de iniciar cualquier actuación, en el marco de un acuerdo escrito que se someterá, so pena de nulidad, a la aprobación del decano del colegio de abogados.

29. En Francia no existen oficinas públicas de asistencia jurídica que completen los servicios prestados por los abogados, a diferencia de lo que ocurre en otros lugares, como en como Finlandia<sup>20</sup> y en algunos Länder alemanes.

#### D. Aspectos económicos del asunto

30. El IVA es un impuesto general sobre el consumo que grava todos los bienes y servicios consumidos o utilizados en los Estados miembros de la Unión. Por lo que se refiere a

15 — Procede observar que, a diferencia de los abogados y asimilados, los servicios prestados por estas otras categorías de profesionales de la justicia no se benefician de un tipo reducido del IVA en aplicación de lo dispuesto en el artículo 279 del code général des impôts.

16 — Véase el artículo 27, párrafos 2 y ss., de la Ley de 10 de julio de 1991 y los artículos 90 y ss. del decreto de aplicación de dicha Ley (decreto 91-1266 de 19 de diciembre de 1991). La contribución del Estado francés a la retribución de los abogados que asisten al beneficiario total de la asistencia jurídica gratuita viene determinada por el producto resultante de multiplicar el importe de la unidad de valor (UV) prevista por la loi de finances por los coeficientes fijados por el decreto.

17 — Se trata de los órganos de la jurisdicciones administrativa, civil, penal y de lo social, de primer y segundo grado, así como del Conseil d'État y la Cour de cassation.

18 — Los porcentajes se establecen escalonadamente entre el 85 %, 70 %, 55 %, 40 %, 25 % y 15 %.

19 — De acuerdo con el artículo 35, párrafo segundo, de la Ley de 10 de julio de 1991, las partes tendrán en cuenta los siguientes factores: «complejidad del caso, diligencias y gastos requeridos en función de la naturaleza del asunto, importe y modalidades de pago de este complemento de honorarios, en condiciones compatibles con los recursos y el patrimonio del beneficiario». En el párrafo cuarto se añade: «Cuando el Colegio al que pertenezca el abogado establezca un método de evaluación de los honorarios que tenga en cuenta los criterios arriba citados, el importe del complemento se calculará con arreglo a dicho método de evaluación».

20 — Véanse la sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia (C-246/08, Rec. p. I-10605, apartados 5 y ss.), y las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer (puntos 8 y ss. y punto 28), presentadas en este asunto, que trataba del concepto de actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva.

los servicios prestados por los abogados, es el cliente quien, en calidad de consumidor final, utiliza el servicio y, por lo tanto, de acuerdo con la lógica del IVA soporta el gravamen de dicho impuesto. En el ámbito de la asistencia jurídica gratuita, es el Estado quien soporta, total o parcialmente, esa carga económica.

31. Si el beneficio de asistencia jurídica gratuita es total, la aplicación de un tipo de IVA reducido no tiene impacto perceptible para el beneficiario. Al beneficiarse de una asunción total de los gastos de abogado, el interesado no percibe en modo alguno la concesión que la reducción del tipo del IVA representa,<sup>21</sup> en detrimento de la hacienda pública. Observo que, de hecho, en este caso la aplicación de un tipo reducido limita la cantidad de medios presupuestarios dirigidos directamente a financiar la asistencia jurídica gratuita, pero que, al mismo tiempo, el Estado se paga a sí mismo menos impuestos.

32. Por el contrario, el titular del beneficio de asistencia jurídica gratuita parcial debe

abonar a su abogado unos honorarios complementarios negociados. La aplicación de un tipo de IVA reducido puede constituir para el interesado una ayuda fiscal complementaria de la ayuda directa que recibe en forma de asistencia jurídica gratuita. Sin embargo, debo subrayar que este resultado positivo para el justiciable sólo se alcanzará si la retribución complementaria (sin incluir el IVA) se fija en el nivel más bajo que el abogado pueda aceptar. Por el contrario, cuando los honorarios (IVA incluido) se fijan en el máximo absoluto admisible para el cliente, la ventaja fiscal es para el abogado. Entre estos dos extremos, el margen entre el tipo reducido y el tipo normal se reparte entre ambos. Ciertamente, una reducción del tipo de IVA no beneficia necesariamente al consumidor final.<sup>22</sup>

33. Un análisis de Derecho comparado revela que la República Francesa no es el único Estado miembro de la Unión que ha decidido aplicar un régimen específico a los servicios prestados por los abogados en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita. Efectivamente, de un documento elaborado por la Comisión<sup>23</sup> se desprende que dichos servicios son objeto de un tipo reducido de IVA no sólo en Francia, sino también en Portugal. El documento

21 — Dado que el IVA es indoloro e invisible para el beneficiario de la asistencia jurídica gratuita total, se trata de un apoyo fiscal opaco, como así lo advirtió el Sr. Roland du Luart, en un informe al Senado francés de 9 de octubre de 2007 (Rapport d'information du Sénat n° 23 de la session ordinaire 2007-2008, accesible a través del sitio web del Senado, p. 82).

22 — Terra B. y Kajus J., *A Guide to the European Directives, Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam/Hombak, 2009, volumen 1, p. 298.

23 — Véase el documento «Taux de TVA appliqués dans les États membres de la Communauté européenne – Situation au 1er juillet 2009» [taxsud.d.1 (2009) 307669 – FR], accesible a través del sitio web de la Comisión, en particular pp. 19 y ss. A título de advertencia, la Comisión señala que, en la medida en que ha sido «elaborado a partir de las informaciones comunicadas por los Estados miembros, aunque algunos de los datos aún no han sido comprobados por alguno de ellos, este documento informativo no puede comprometer la responsabilidad de la Comisión, ni supone la aprobación de las legislaciones de los Estados miembros».



precisa que en este último Estado, los «servicios asumidos en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita o designación de oficio; prestaciones relativas al Derecho de las personas y de la familia; prestaciones relativas al Derecho del trabajo» son objeto de un tipo de IVA reducido al 5 %, en lugar del 5,5 % vigente en Francia, mientras que los demás servicios prestados por los abogados están sujetos en Portugal a un tipo de IVA que alcanza el 20 %, frente al 19,6 % en Francia.

34. Llegados a este punto, surge una pregunta particularmente delicada: ¿puede la aplicación de un tipo normal de IVA tener como consecuencia la limitación del acceso a la justicia, como sostiene la República Francesa?

35. La Comisión no comparte este punto de vista dado que en su recurso, menciona, como acabo de señalar, que cuando el Estado asume completamente los honorarios facturados al justiciable, éste no se ve afectado por la aplicación del tipo normal de IVA. Sólo se produce una incidencia negativa en los casos en que el beneficio de asistencia jurídica gratuita se concede de forma parcial. Además, la aplicación del tipo normal a los servicios prestados por los abogados y procuradores en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita permitiría a la República Francesa obtener más recursos que podrían dedicarse, entre otros fines, a incrementar los créditos disponibles para la concesión de este beneficio. El Gobierno francés podría de esta forma asumir la totalidad de los importes, incluido el IVA, facturados por los abogados y procuradores

a los beneficiarios de la asistencia jurídica gratuita. Es el nivel de ayuda concedida a los beneficiarios, y no el tipo de IVA aplicado, lo que determina la facilidad para acceder a los servicios prestados por dichos profesionales.

36. En otros términos, la Comisión hace valer que la aplicación del tipo normal de IVA no tendrá incidencia en la situación financiera de los beneficiarios cuando la asistencia jurídica gratuita esté enteramente cubierta por la contribución del Estado y que las autoridades francesas pueden modificar las normativas aplicables cuando la asistencia jurídica gratuita se concede de forma parcial, si tienen interés en aportar su apoyo económico a los justiciables afectados. El análisis que de los efectos económicos inherentes a las disposiciones del artículo 279, letra f., del code général d'impôts realiza la Comisión me parece acertado.

37. Por lo demás, la neutralidad fiscal y la ausencia de distorsiones en la competencia generadas por este sistema, alegadas por la República Francesa, no tienen un alcance determinante al tratarse de interpretaciones de los términos utilizados en el punto 15 del anexo III de la Directiva IVA. Observo, a este respecto, que el argumento de la neutralidad de una operación desde el punto de vista fiscal parece constituir, tanto en la lógica interna de la Directiva IVA como en la jurisprudencia

del Tribunal de Justicia,<sup>24</sup> un factor que sirve para limitar el campo de aplicación de las excepciones a la regla de imposición al tipo normal (derogaciones, exenciones, etc.) más que un criterio para justificar la extensión de su alcance. También ocurre que el principio de neutralidad fiscal, que es inherente al sistema común del IVA, viene a reforzar una interpretación menos restrictiva de los conceptos en cuestión.<sup>25</sup> Sin embargo, en este caso, considero que este punto de vista no es esencial, dado que el principal objetivo perseguido por los artículos 96 y 98, apartado 2, y por el anexo III de la Directiva IVA no es tanto evitar que se falsee la competencia como en favorecer la progresiva armonización de las legislaciones de los Estados miembros, aproximando los tipos de IVA y limitando las operaciones que puedan ser objeto de tipos reducidos.

*E. Observaciones generales sobre la interpretación del punto 15 del anexo III de la Directiva IVA*

1. Sobre la adaptación del Derecho interno a la jurisprudencia relativa a las exenciones del IVA

38. No existen, por lo que conozco, precedentes jurisprudenciales específicos en la

24 — A. Rosas, «Value Added Tax and Distortion of Competition», en *EU Competition Law in Context: Essays in Honour of Virpi Tiili*, bajo la dirección de Kanninen, H., Korjus, N. Rosas, A., Hart, Oxford & Portland, Oregon, 2009, pp. 275 y ss., en particular pp. 277 a 282 y p. 289.

25 — Sentencia de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947), apartado 19, en relación con la interpretación de la Sexta Directiva.

materia. Efectivamente, aún no se ha solicitado al Tribunal una interpretación de los conceptos contenidos en el punto 15 del anexo III de la Directiva IVA, ni de los conceptos equivalentes que anteriormente figuraban en la decimocuarta categoría del anexo H de la Sexta Directiva.

39. Sin embargo, la República Francesa considera que hay que adaptar el Derecho interno a la interpretación que el Tribunal ha dado a la idéntica expresión de «organismos a los que [...] reconozca su carácter social» mencionada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, que se ha convertido en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA. En apoyo de esta postura señala que el artículo 98 de la Directiva IVA remite al artículo 132 y deduce de ello que es preciso atenerse a una concepción uniforme de los términos utilizados en materia de tipo reducido de IVA y de exenciones del IVA.

40. Considero que, efectivamente, los principios interpretativos que se desprenden de la jurisprudencia relativa a las exenciones del IVA resultan pertinentes y que su aplicación puede ser útil para la interpretación del anexo III relativo a los tipos reducidos IVA.<sup>26</sup> Creo que, por razones de coherencia, deben utilizarse los mismos criterios para conceptos idénticos, y ello, tanto más cuanto que, en este caso, el tipo en cuestión es tan bajo (5,5%),

26 — Observo, sin embargo, que las exenciones tienen un carácter obligatorio para los Estados miembros, mientras que los tipos reducidos presentan un carácter opcional.

en comparación con el tipo normal (19,6%), que los efectos de esta reducción del IVA se asemejan a los de una exención.

## 2. Sobre los métodos de interpretación aplicables

41. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia indica claramente que la interpretación de las disposiciones relativas a las exenciones de IVA debe realizarse a la luz y en el respeto de los objetivos perseguidos por éstas.<sup>27</sup> De este modo, se ha señalado que la finalidad de una exención a favor de determinados servicios considerados de interés general es aligerar la carga fiscal que pesa sobre los consumidores.<sup>28</sup>

42. Debe adoptarse el mismo enfoque teleológico en lo referente a las disposiciones relativas a los tipos reducidos de IVA. De la lista de bienes y servicios susceptibles de beneficiarse del tipo reducido tal y como ha sido establecida por el anexo H de la Sexta Directiva y, después, por el anexo III de la Directiva IVA, se infiere que la voluntad del legislador ha sido, aparentemente, permitir a los Estados

miembros aplicar un tipo reducido de IVA a determinadas categorías de actividades con una finalidad social y/o pública.<sup>29</sup>

43. Sin embargo, el anexo III de la Directiva IVA, al igual que, anteriormente, el anexo H de la Sexta Directiva, no obedece a un criterio coherente en su origen. Las distintas categorías enumeradas en dicho texto no forman un conjunto estructurado,<sup>30</sup> sino que parecen ser el resultado de retomar una serie de tipos reducidos que ya existían con anterioridad en los Estados miembros. Su combinación, carente de lógica interna, no tiene verdadero sentido ni permite una interpretación contextual. En consecuencia, pocas respuestas constructivas cabe esperar del análisis de los trabajos preparatorios.<sup>31</sup>

## 3. Sobre la interpretación más o menos amplia de los conceptos en cuestión

44. La Comisión considera que los conceptos contenidos en el punto 15 del anexo III de la Directiva IVA requieren una interpretación «estricta», incluso «restrictiva», sabiendo que

27 — Véanse, especialmente, las sentencias de 6 de noviembre de 2003, *Dornier* (C-45/01, Rec. p. I-12911), apartado 42, de 26 de mayo de 2005, *Kingscrest Associates y Montecello* (C-498/03, Rec. p. I-4427), apartado 29, y de 3 de abril de 2008, *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (C-442/05, Rec. p. I-1817), apartado 30.

28 — Conclusiones de la Abogado General Sharpston presentadas en el asunto C-434/05 (sentencia de 14 de junio de 2007, *Horizon College*, Rec. p. I-4793, puntos 23, 30 y ss., en relación con la Sexta Directiva).

29 — Véase igualmente el punto 47 de las conclusiones del Abogado General Mazák presentadas en el asunto C-442/05, antes mencionado, en relación con las disposiciones del anexo H de la Sexta Directiva.

30 — En sus conclusiones en el asunto C-434/05, antes citadas, la Abogado General Sharpston señala que las listas establecidas en los anexos de la Sexta Directiva no son sistemáticas, lo cual puede dar lugar a suposiciones sobre la intención del legislador comunitario.

31 — Véase la sentencia de 8 de junio de 2000, *Epson Europe* (C-375/98, Rec. p. I-4243), apartado 19 *in fine*.

se trata de excepciones al principio que exige la aplicación del tipo normal del IVA. Fundamenta su criterio en la sentencia pronunciada por el Tribunal de Justicia en el asunto C-83/99, que se refiere al tipo reducido de IVA autorizado por el anexo H, quinta categoría, de la Sexta Directiva.<sup>32</sup>

en lo relativo a la prestación de servicios de carácter social y abstenerse de obstaculizar el efecto útil de las excepciones en cuestión. Creo que ésta era la filosofía adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Kingscrest*.<sup>35</sup> Igual criterio se desprende de la sentencia *Horizon College*<sup>36</sup> y de dos sentencias recientes.<sup>37</sup>

45. Ciertamente, el ámbito de aplicación de una norma que instaura una excepción a un principio general, en este caso, el principio de tributación, debe delimitarse de forma rigurosa.<sup>33</sup> Sin embargo, esto no supone adoptar un enfoque restrictivo. Así, el Tribunal de Justicia ha considerado, en lo que se refiere a las exenciones permitidas con respecto a determinadas actividades de interés general, que no debe darse una interpretación particularmente restrictiva al concepto de «organismos a los que [...] reconozca su carácter social».<sup>34</sup>

47. La lista de los bienes y servicios que pueden beneficiarse de un tipo reducido, establecida por el anexo III de la Directiva IVA, ha sido concebida deliberadamente con carácter taxativo y no meramente ilustrativo. Esta enumeración tiene, en principio, carácter exhaustivo según establece el artículo 98. Sin embargo, el hecho de que la lista en materia de exención del IVA sea también taxativa, no ha impedido que el Tribunal de Justicia haya adoptado un criterio de calificación no reductor en este ámbito.

46. Efectivamente, la interpretación de la Directiva IVA no debe ser tan restrictiva como para excluir las soluciones adoptadas por determinados Estados miembros para organizar una actividad enmarcada en un régimen especial expresamente previsto por dicho texto. Hay que tener en cuenta las diferencias existentes entre las distintas prácticas nacionales

48. En mi opinión, la interpretación de la Directiva IVA debe basarse fundamentalmente en los objetivos fiscales y económicos del régimen general de este impuesto sobre el consumo que, por otra parte, forma parte de la fuente de recursos propios de la Unión. Partiendo de este punto de vista, cabe concluir que el alcance de las prácticas económicas que

32 — Sentencia de 18 de enero de 2001, Comisión/España (C-83/99, Rec. p. I-445), apartados 19 y 20, en la que el Tribunal dijo que la disposición relativa al «transporte de viajeros y de sus equipajes» no se aplica al peaje de infraestructuras viarias.

33 — En particular sentencia de 15 de junio de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Rec. p. 1737), apartado 13.

34 — Sentencia *Kingscrest Associates y Montecello*, antes citada, apartados 29 a 32, relativa a la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva. Véase igualmente la sentencia *Gregg*, antes citada, apartado 17; sentencia de 3 de abril de 2003, *Hoffmann* (C-144/00, Rec. p. I-2921), apartados 24 y ss. y la sentencia *Dornier*, antes citada, apartado 48.

35 — *Ibidem*.

36 — Sentencia *Horizon College*, antes citada, apartado 16: «esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 13 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos».

37 — Sentencias de 19 de noviembre de 2003, *Don Bosco Oureoend Goed* (C-461/08, Rec. p. I-11079), apartado 25, y de 28 de enero de 2010, *Eulitz* (C-473/08, Rec. p. I-907), apartado 27.

se benefician de una excepción no debe ampliarse por efecto de una interpretación lata.

debiera plantear ningún problema particular en este caso dado que, como más adelante señalaré, está fuera de duda que en materia de IVA, incluso la persona física que actúa sola puede tener la consideración de organización. Esta interpretación puede aplicarse igualmente a los abogados.

4. Sobre la interpretación que debe deducirse de los términos empleados

a) Sobre las disparidades entre las versiones lingüísticas

49. La comparación entre las diferentes versiones lingüísticas de la Directiva IVA muestra que los términos empleados en el punto 15 del anexo III no se corresponden exactamente con los conceptos utilizados en la versión francesa.

50. Se advierte que el concepto de «organización» que figura en la versión francesa no encuentra idéntico correlato en todas las demás versiones. La diversidad de los términos empleados en relación con el concepto de organización y su incidencia en las dificultades de interpretación ya han sido señaladas en otras ocasiones.<sup>38</sup> Considero que dicho término no

51. Creo que las dificultades proceden más bien de la interpretación del «carácter social». Efectivamente, en lo que se refiere a esta primera parte de las condiciones exigidas por el número 15 del anexo III, pueden hacerse las siguientes observaciones en relación con las diferentes versiones lingüísticas de este texto:

— en la versión alemana, el término «gemeinnützig» remite a la idea de «bien común»,

— en la versión danesa, la palabra «velgørende» se corresponde directamente con el vocablo inglés «charitable», sabiendo que éste ha sido sustituido por el concepto de «wellbeing» en la versión inglesa actual, por cuanto que el término «charitable» utilizado en la versión inglesa del anexo H de la Sexta Directiva había sido considerado demasiado restrictivo en el asunto Kingscrest.<sup>39</sup>

52. En lo que se refiere a la segunda serie de condiciones exigidas por el número 15 del

38 — Véanse en particular las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto C-505/07 (sentencia de 1 de octubre de 2009, Compañía Española de Comercialización de Aceite, Rec. p. I-8963), punto 45.

39 — Sentencia Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartados 21 y ss., y conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer, puntos 23 y ss.

anexo III, puede observarse que la versión francesa remite a la idea de un acto individual («obra»), que las versiones inglesa, danesa, italiana, finlandesa y sueca evocan más bien una actividad en sentido general, mientras que las versiones alemana y polaca se refieren a un sector o a un campo, términos aún más neutros.

53. De estas diferencias entre las versiones lingüísticas resulta una ambigüedad extrínseca que agrava la ambigüedad intrínseca de los términos utilizados en la versión francesa del número 15 del anexo III de la Directiva IVA.<sup>40</sup>

54. Sin embargo, es incuestionable que para garantizar la aplicación uniforme del Derecho de la Unión, cuando existan diferencias entre las versiones lingüísticas de un mismo acto, no puede tomarse cada versión de forma aislada ni puede una de ellas prevalecer sobre las demás, sino que cada versión deberá interpretarse en función del sistema general y de la finalidad de la normativa en que se integra.<sup>41</sup>

40 — Compárese la ambigüedad señalada por el Abogado General Mazák en sus conclusiones en el asunto C-442/05, antes citadas, punto 38, en lo relativo a los anexos D y H de la Sexta Directiva.

41 — Véanse en particular las conclusiones de la Abogado General Kokott en el asunto C-505/07, antes citadas, y la jurisprudencia citada en la nota 29, así como, recientemente, la sentencia de 22 de octubre de 2009, Zurita García y Choque Cabrera (C-261/08 y C-348/08, Rec. p. I-10143), apartados 54 y ss., y las sentencias citadas, y la sentencia Ęulitz, antes citada, apartado 22.

55. Además, la armonización a la que, en primer término, alude la Directiva IVA implica necesariamente que situaciones de hecho idénticas sean objeto de idéntica calificación jurídica y queden sometidas a un único régimen. Resulta evidente que los requisitos exigidos en este texto para beneficiarse de un tipo reducido de IVA constituyen conceptos autónomos<sup>42</sup> y, por ello, deben recibir una definición propia de la Unión, y no ser entendidos con arreglo a los criterios de calificación que puedan existir en Derecho interno.

b) Sobre el «sentido habitual de los términos»

56. Según la Comisión, las disposiciones del artículo 98, apartado 2, y del anexo III de la Directiva IVA, deben ser interpretadas de acuerdo con el sentido habitual de sus términos.

57. Esta posición viene avalada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en relación con otras posibilidades de tipo

42 — Compárese con la jurisprudencia en materia de exenciones del IVA, especialmente la sentencia Kingscrest Associates y Montecello, antes citada.

reducido de IVA, a saber, la autorizada por el anexo H, quinta y octava categorías, de la Sexta Directiva.<sup>43</sup>

F. *Alcance de las disposiciones del punto 15 del anexo III de la Directiva IVA*

58. Por ello, cabría interrogarse sobre la cuestión de saber si los abogados pueden ser calificados como una de las organizaciones contempladas por el punto 15 del anexo III cuando prestan su concurso a los beneficiarios de la asistencia jurídica gratuita, habida cuenta del sentido usual de las palabras utilizadas en la Directiva IVA.

59. Sin embargo, considero poco útil profundizar en este análisis, considerando las diferencias existentes entre las distintas versiones lingüísticas. Los matices que podrían encontrarse en la terminología francesa no serían necesariamente válidos respecto de otros conceptos utilizados en las demás lenguas oficiales.

60. La principal enseñanza de esta jurisprudencia es la de que, en caso de duda entre dos interpretaciones de las palabras utilizadas en el punto 15 del anexo III, hay que descartar la concepción más amplia de su significado y optar por el significado más próximo al sentido usual de estos términos.

43 — Véanse las sentencias Comisión/España, antes citada, apartados 18 y ss., y de 23 de octubre de 2003, Comisión/Alemania (C-109/02, Rec. p. I-12691), apartado 23. En el primero de estos asuntos, el Abogado General Alber sugiere optar por una interpretación restrictiva y referirse a «lo que predomina» en el concepto de que se trata, el concepto de transporte, en el asunto en cuestión.

1. Sobre el carácter acumulativo de los criterios fijados por el texto

61. El punto 15 del anexo III de la Directiva IVA establece dos requisitos para que una prestación de servicios, o una entrega de bienes, pueda beneficiarse de un tipo reducido de IVA: por una parte, que los prestadores a que se refiere reúnan determinada cualidad, la de ser «organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros», y por otra parte, que los servicios prestados sean de una naturaleza determinada, a saber, consistir en obras «de asistencia social y de seguridad social».<sup>44</sup>

62. Las dos partes en el procedimiento parecen compartir el punto de vista según el cual dichos requisitos de aplicación tienen un carácter acumulativo. Pese a ello, tienen diferente concepto del alcance de los términos utilizados para expresarlos.

63. La Comisión considera, por una parte, que los abogados que actúan en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita no pueden ser

44 — Por lo que se refiere a las variaciones existentes entre las diferentes versiones lingüísticas, en particular en cuanto a este segundo criterio, véanse puntos 49 y ss. *supra*.

considerados organizaciones de las contempladas por esta disposición y, por otra parte, que los servicios que prestan en ese contexto no pueden ser asimilados a obras de asistencia y de seguridad sociales.

64. Por el contrario, la República Francesa alega que el artículo 279, letra f., del code général des impôts es compatible con los artículos 96 y 98 de la Directiva IVA por cuanto que las prestaciones por las que los abogados perciben una compensación total o parcial del Estado en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita cumplen los dos requisitos impuestos por el punto 15 del anexo III de dicha directiva.

65. Con el fin de pronunciarme sobre este particular, me parece más provechoso examinar en orden inverso los dos requisitos exigidos en el texto de dicha disposición.

2. Sobre el criterio «de asistencia social y de seguridad social»

a) Argumentos de las partes

66. La Comisión estima que los abogados que actúan en el ámbito de la asistencia

jurídica gratuita no se dedican a las obras a que se refiere el texto controvertido. Argumenta que los servicios prestados consisten en la asistencia jurídica y que son, por lo tanto, de naturaleza idéntica a los que se ofrecen a los clientes que no se benefician de la ayuda económica del Estado. Cuestiona el razonamiento sostenido por la República Francesa según el cual el abogado que asiste al beneficiario de la asistencia jurídica gratuita pasa de una función de asesoramiento y defensa a una función de asistencia social, subrayando que las expectativas del interesado residen en la protección jurídica y no en el apoyo social. Añade que el hecho de que la retribución pagada al abogado en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita se considere generalmente insuficiente en nada cambia la naturaleza de los servicios prestados por el abogado, sabiendo que debe asumir todas las carencias inherentes a su actividad profesional. Subraya igualmente que los abogados están sometidos a determinadas exigencias de orden deontológico también fuera del sistema de asistencia jurídica gratuita. Finalmente, considera que el IVA, como impuesto general sobre el consumo, no permite aplicar tipos diferentes en función de los ingresos de cada destinatario de los productos o servicios.

67. La República Francesa hace valer que actividades cuyo contenido y naturaleza son idénticos deberían ser consideradas o no como obras de asistencia social en función del nivel de recursos de sus destinatarios. Lo ilustra con el siguiente ejemplo: la preparación de una comida puede constituir una obra de asistencia social cuando se realiza en beneficio de personas necesitadas, mientras que esta misma actividad no es tal cuando



se realiza en beneficio de una clientela no indigente. Siguiendo el ejemplo válido para la restauración, procede distinguir la actividad del abogado que asiste al beneficiario de la asistencia jurídica gratuita y la función tradicional del abogado que actúa en beneficio de una persona solvente. Reconoce que los servicios prestados son en ambos casos idénticos, pero sostiene que la finalidad social y la escasez de los ingresos del beneficiario concurren para conferir a los servicios prestados por el abogado en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita la naturaleza de obra de asistencia social.

68. Pero ante todo, la República Francesa propone un haz de cuatro indicios para determinar si un organismo está dedicado a obras de asistencia y de seguridad sociales, a saber, 1) la persecución de un objetivo social en beneficio de personas desfavorecidas, 2) la puesta en práctica de la solidaridad nacional a través de una forma de financiación redistributiva, 3) el carácter no lucrativo de los servicios prestados y 4) las rigurosas obligaciones a las que el prestador está sometido. Estima que los servicios prestados al beneficiario de la asistencia jurídica gratuita por un abogado reúnen todos estos requisitos. Precisa que, contrariamente a la lectura que hace la Comisión, no sostiene que uno sólo de estos indicios tomado de forma aislada pueda bastar para considerar que los abogados están dedicados a una obra de asistencia social.

## b) Análisis

69. El término «social» sigue aludiendo a un concepto vago. Éste implica, al menos, dos dimensiones categóricas relevantes en este asunto. Uno de estos aspectos se refiere a la esfera de las interacciones, relaciones e instituciones humanas que se basan en la vulnerabilidad del individuo y en su necesidad de la ayuda y de la protección que pueden ofrecer las distintas comunidades de la sociedad frente a los riesgos inherentes a la vida. Esta concepción de lo social está reflejada en las instituciones consideradas normalmente como instancias características del fenómeno social, tales como la ayuda económica a las personas desfavorecidas, la protección de la infancia y de la juventud, los servicios de salud y asistenciales que velan por las necesidades específicas de las personas enfermas, con discapacidad o que sufren adicción a sustancias psicotrópicas. El otro aspecto de lo «social» se refiere a la solidaridad o al altruismo colectivo que resulta necesario para atender de forma equitativa las necesidades de todos.

70. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de IVA muestra por su parte que estos dos aspectos o dimensiones de lo social tienen una compleja interacción. Por ejemplo, el Tribunal de Justicia admitió que el ánimo de lucro no obsta a que un organismo de Derecho privado que preste servicios de residencias infantiles y para jóvenes pueda considerarse revestido de carácter social, dado que el contexto particular del asunto permitía

esta solución.<sup>45</sup> Además, en la sentencia Kügler,<sup>46</sup> el Tribunal de Justicia declaró que «los servicios de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas prestados por un servicio de asistencia ambulatoria a personas dependientes física o económicamente [...] están, en principio, relacionados con la asistencia social».

71. Mi opinión es que, en este caso, la función de socorro asumida por el abogado en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita no substituye a su función habitual de asesoramiento y defensa, sino que la completa. Por así decir, su contribución al servicio de la asistencia jurídica gratuita dota de un tinte social a la función tradicional del abogado.

72. El criterio de la naturaleza de la prestación, ciertamente idéntica en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita y en el marco de las actividades tradicionales de los abogados, que es invocado por la Comisión, no me parece suficiente en sí mismo para dotar a una actividad de un carácter social o para denegarle tal calificación. A mi parecer, la apreciación antes citada realizada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Kügler,<sup>47</sup> es ilustrativa a este respecto.

73. El riesgo de aplicar un tipo reducido al conjunto de prestaciones que suponen una ayuda para las personas más necesitadas,

alegado por la Comisión, no me parece fundado. Sólo existiría si el único criterio tenido en cuenta fuera el de los destinatarios de la prestación. Pero la República Francesa propone una ponderación que incluye otros criterios, por medio del haz de cuatro indicios que presenta.

74. En cuanto al bajo nivel de remuneración de los abogados invocado por la República Francesa, he de observar que los honorarios de un abogado dependen de sus expectativas individuales en cuanto al nivel de remuneración aceptable a sus ojos. Pero lo cierto es que hay en Francia un grupo de abogados que deben de encontrar satisfactorio el nivel de ingresos que obtienen por los servicios prestados a los beneficiarios de la justicia jurídica dado que los encargos de este tipo se concentran en esa categoría de abogados.<sup>48</sup>

75. Soy de la opinión de que el factor determinante es el contexto en el cual el abogado presta sus servicios. Existen múltiples ejemplos, en los diferentes Estados miembros, que muestran que los servicios jurídicos, incluidas las funciones de asesoramiento y de representación ante los tribunales, pueden ser prestados en condiciones que les doten de un carácter social. Tal es el caso de la ayuda proporcionada por oficinas públicas de asesoramiento jurídico, por diferentes

45 — Sentencia Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartados 29 a 32.

46 — Sentencia de 10 de septiembre de 2002 (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 44.

47 — *Ibidem*.

48 — Véase el Informe al Senado francés del Sr. Roland du Luart de 9 de octubre de 2007, antes citado, pp. 64 y 65: «Probablemente ya existe una concentración excesiva dado que el 9,4% de los abogados (es decir, 4.492 abogados) garantizan el 64% de los encargos en el marco de la asistencia jurídica gratuita. [...] [Por] parte de los poderes públicos, puede nacer una sospecha en cuanto a la naturaleza de la contribución de la asistencia jurídica gratuita a la rentabilidad financiera de determinados despachos. Efectivamente, no es raro escuchar que algunos de ellos “viven únicamente de la asistencia jurídica gratuita”».

organizaciones de la sociedad civil e incluso por abogados que actúan *pro bono* a favor de las personas desfavorecidas, de las víctimas de delitos o de los solicitantes de asilo.

3. Sobre el criterio de «organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros»

76. En lo que se refiere al instrumento legislativo francés en litigio, tradicionalmente está justificado desde el punto de vista nacional, por el carácter social inherente a la situación de los destinatarios de la asistencia jurídica gratuita.<sup>49</sup>

a) Argumentos de las partes

77. Considero que la asistencia jurídica gratuita puede, en efecto, ser considerada sin mayor dificultad como una «obra de asistencia social» dado que, al estar basada en la solidaridad social, puede ser calificada de medida de política social.<sup>50</sup>

78. Por lo contrario, existen serias dudas en lo que se refiere al primer grupo de requisitos establecidos por el punto 15 del anexo III de la Directiva IVA.

79. La Comisión sostiene que los prestadores de los servicios de que se trata deben estar dotados de determinada cualidad, es decir, de un atributo constante y estable que los caracterice. Alega que la Directiva IVA exigiría determinado grado de permanencia en la relación entre el Estado miembro y el sujeto pasivo cuyas prestaciones se benefician del tipo reducido. Afirma que, en Francia, la aplicación del tipo reducido a determinados servicios prestados por abogados no está vinculada a una cualidad estable del prestador de los servicios, sino únicamente al hecho de que dichos servicios se presten, de forma ocasional, en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita. También considera que el hecho de seguir la interpretación propuesta por la República Francesa presentaría un riesgo, en la medida que supondría, en último término, aplicar la excepción prevista en el punto 15 a cualquier sujeto pasivo, con la única condición de que los servicios de que se trate estén remunerados total o parcialmente por el Estado, y no únicamente a los prestadores de servicios que dispongan de un estatuto privilegiado otorgado por el Estado en atención a su carácter social.

49 — En un Informe al Senado francés de 30 de junio de 1999, el Sr. Denis Badré indica que se aplica un tipo reducido de IVA a los servicios prestados por abogados en el marco de la asistencia jurídica gratuita en razón de su carácter de «servicios de marcado carácter social», según los términos de una respuesta oficial de la Asamblea Nacional, teniendo en cuenta el hecho de que la concesión del beneficio de asistencia jurídica gratuita está sometida a condiciones que tienen especialmente en cuenta los ingresos del beneficiario (rapport d'information n° 74 de la session ordinaire 1998-1999, accesible a través del sitio web del Senado).

50 — En este sentido, el Sr. Roland du Luart, miembro del Senado francés, recuerda que el sistema de asistencia jurídica gratuita es «heredero de una práctica que se inscribe a la vez en la caridad y en el deber de solidaridad hacia los más necesitados» (informe antes citado, p. 64). A título de comparación, la autoridad sueca encargada de la asistencia jurídica gratuita (Rättshjälpsmyndigheten) define esta última como una legislación de protección social para asistir a quienes de otro modo no podrían recibir asistencia jurídica ([http://www.rattshjalp.se/templates/DV\\_infoPage\\_\\_\\_3526.aspx](http://www.rattshjalp.se/templates/DV_infoPage___3526.aspx)).

80. Las autoridades francesas refutan punto por punto los argumentos de la Comisión. Respecto a la estabilidad del vínculo entre el Estado y los abogados, la República Francesa hace valer que, suponiendo que se tratara de un criterio pertinente, la misma quedaría garantizada por el hecho de que dichos servicios son objeto del artículo 279, letra f., del *code général des impôts*. Añade que, aunque no todos los abogados asuman necesariamente encargos regulares en el marco de la asistencia jurídica gratuita, todos ellos pueden, en cualquier momento ser designados por el presidente de la sala o por el decano del colegio de abogados, quedando obligados a cumplir con dicha designación.

81. Además, la República Francesa recuerda que, ante la falta de una definición en la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia decidió que, en principio, correspondía al Derecho nacional de cada Estado miembro dictar las normas que justifiquen el reconocimiento del carácter social y precisa que la jurisprudencia ha proporcionado a las autoridades nacionales las siguientes indicaciones para determinar qué organismos tienen carácter social:<sup>51</sup> 1) la existencia de disposiciones legislativas específicas, 2) el carácter de interés general de las actividades del sujeto pasivo de que se trate, 3) el hecho de que los otros sujetos pasivos que presten los mismos servicios disfruten de un reconocimiento similar,<sup>52</sup> así como 4) el hecho de que los costes de las prestaciones de que se trate, en su caso, sean asumidos en gran parte por organismos de la seguridad social. Según la República Francesa,

las disposiciones del artículo 279, letra f., del *code général des impôts* cumplen el conjunto de estos criterios.

b) Análisis

82. El Tribunal ya se ha pronunciado sobre la interpretación del concepto de «organización caritativa reconocida por los Estados miembros» en relación con disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, las cuales prevén «exenciones en favor de ciertas actividades de interés general» que se corresponden con las enunciadas por el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA. Pues bien, procede adoptar una concepción uniforme de los conceptos de «organismos» y de «carácter social» recogidos en las distintas partes de la Directiva IVA y de sus anexos,<sup>53</sup> y no atribuirles un significado de geometría variable.

83. Las sentencias pronunciadas en materia de exención de IVA indican que el concepto de «organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social» es lo suficientemente amplio como para incluir a entidades privadas con ánimo de lucro, e

51 — Véanse en particular las sentencias antes citadas, Kügler, apartados 54 y ss., y Kingscrest Associates y Montecello, apartado 53 y ss.

52 — El Tribunal de Justicia ha recordado con frecuencia la necesidad de respetar el principio de neutralidad fiscal, en particular en la sentencia *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgan Westelbien*, antes citada, apartado 42, relativa a los tipos reducidos del IVA.

53 — Véase el punto 40 de las conclusiones, antes citadas, del Abogado General Mazák presentadas en el asunto C-442/05.

incluso a una persona física que actúe sola en un marco económico, atendiendo en particular al objetivo perseguido de reducir el coste de determinados servicios de interés general prestados en el sector social y de hacerlos de este modo más accesibles a las personas que puedan beneficiarse de los mismos.<sup>54</sup>

84. Este enfoque extensivo adoptado por el Tribunal de Justicia en lo relativo a las exenciones del IVA es válido, con mayor motivo, para las reducciones de los tipos de IVA. Permite englobar a los abogados en la categoría de organizaciones incluidas en el ámbito de aplicación del punto 15 del anexo III de la Directiva IVA. El término «organización» sugiere ciertamente una entidad individualizada que lleva a cabo un cometido particular.<sup>55</sup> Pero a todos consta que este concepto autónomo del Derecho de la Unión puede remitir a una o a varias personas físicas que exploten una empresa, y no únicamente a personas jurídicas. En este caso, los sujetos pasivos del IVA son los abogados, considerados de forma individual, que actúan en el marco de la asistencia jurídica gratuita. Poco importa, pues, la organización o Colegio a la que pertenezcan dichos abogados y, en particular, es indiferente que los modos de designación y de retribución para el cumplimiento de esta función estén centralizados.

54 — Sentencias Gregg, antes citada, apartados 17 y 18; Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartados 30, 35 y 43, y de 9 febrero de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, Rec. p. I-1385), apartado 23.

55 — Véanse la sentencia Gregg, *ibidem*, y las conclusiones del Abogado General Cosmas presentadas en este asunto, punto 27, que evoca un «agente autónomo», distinto de las personas que lo han constituido.

85. De lo anterior se desprende que los abogados que ejercen sus funciones en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita están incluidos, sin duda alguna, en el concepto de «organización». Por lo demás, el litigio no versaba principalmente sobre este punto dado que, a este respecto, ambas partes se han referido a la jurisprudencia amplia del Tribunal de Justicia. La Comisión así lo reconoce al poner de relieve que lo que aquí se pone en cuestión es únicamente el «carácter social» del organismo que proporciona la prestación.

86. En lo que se refiere a este último criterio, las partes están fuertemente enfrentadas. Efectivamente, la Directiva IVA, al igual que anteriormente la Sexta Directiva, no determina los requisitos y modalidades del reconocimiento del «carácter social» de las organizaciones contempladas por el punto 15 del anexo III. Procede observar que, en la versión francesa, esta expresión del anexo III de la Directiva IVA recoge exactamente la disposición equivalente de la Sexta Directiva. Por el contrario, en la versión inglesa, la formulación ha cambiado con respecto al texto precedente, como ya he señalado.<sup>56</sup>

87. Creo que la exigencia de permanencia formulada por la Comisión no se infiere expresamente de los términos de la Directiva IVA, ni de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Pero, ¿debe admitirse que, de modo implícito, se exige permanencia?

56 — El término «charitable» se ha convertido en «as being devoted to social wellbeing», lo cual parece más conforme con la posición adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Kingscrest Associates y Montecillo, antes citada.

88. En mi opinión es necesaria, si no una perennidad, sí cierta estabilidad en la actividad de carácter social. La permanencia no deja de ser relativa por cuanto el criterio temporal no es en sí mismo suficiente. Me parece que sí es necesario que la actividad preponderante, léase casi exclusiva, del prestador de servicios revista carácter social. No basta un simple aspecto social. La interpretación «funcional» sostenida por la República Francesa no es conforme ni con el texto de la Directiva IVA, ni con sus objetivos. Tal enfoque conduce a la extraña situación de que un organismo pueda tener una doble cara, a saber que podría ser considerado de carácter social cuando efectúa actos de naturaleza social, pero desprovisto de carácter social en los demás casos. Tal interpretación parece llevar a una fusión de estos dos requisitos en la hipótesis de que las obras de naturaleza social constituyan el único indicador de este carácter social. Si así fuera, habría bastado que el anexo III de la Directiva IVA hubiera previsto la posibilidad de un tipo reducido para el caso de que los prestadores ejerzan una actividad de orden social.

89. Pero éste no es el punto de vista adoptado por el legislador. No cabe admitir una doble cara en la medida que la Directiva IVA no lo permite, contrariamente a la posibilidad de variación que expresamente sí se prevé en relación con los organismos públicos. Lo que considero determinante es el campo en el que se desarrolla la actividad, y no la finalidad del organismo. Procede atenerse a los operadores y a lo que hacen más que a los objetivos que persiguen.

90. Resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que las autoridades nacionales disponen de una facultad de apreciación para reconocer a una entidad el estatuto de organismo de carácter social, pero esta facultad debe ser ejercida de conformidad con el Derecho de la Unión.<sup>57</sup> Sin embargo, de esta jurisprudencia se colige que el procedimiento de reconocimiento del carácter social no debe seguir un enfoque puramente nacional. Corresponde ciertamente a las autoridades de los Estados miembros atribuir esta cualidad, pero deben hacerlo bajo el control de los tribunales nacionales, los cuales deben a su vez actuar a la luz de las exigencias del Derecho de la Unión y tener en cuenta los criterios no limitativos establecidos en las sentencias del Tribunal de Justicia.<sup>58</sup>

91. Tratándose de las actividades ejercidas por un abogado en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita contempladas en el code général des impôts francés, pienso que no puede hablarse de «carácter social» de la organización de que se trata porque, en mi opinión, este concepto remite a un objeto que debe tener cierta permanencia y cierta preponderancia en relación con la naturaleza de las actividades de ésta. Para salvaguardar el efecto útil de la Directiva IVA y conservar el carácter limitativo del anexo III, es necesario hacer una interpretación de las disposiciones

57 — Véanse en particular las sentencias antes citada, Kügler, apartados 54 a 56, Stichting Kinderopvang Enschede, apartado 23, y Kingscrest Associates y Montecello, apartados 52 y 53.

58 — Además de las tres sentencias antes citadas, véase la sentencia de 11 de octubre de 2001, Adam (C-267/99, Rec. p. I-7467), apartados 35 y ss., así como las conclusiones del Abogado General Sharpston presentadas el 10 de septiembre de 2009 en el asunto CopyGene pendiente ante este Tribunal (C-262/08), puntos 73 y siguientes.

del punto 15 según la cual no sólo la actividad, sino también la organización en cuestión deben revestir un carácter social suficientemente marcado, incluso dominante. Sin embargo, los abogados no cumplen con este último criterio, entendido en el sentido habitual de los términos, sabiendo que, en mi opinión, hay que tener en cuenta el conjunto de las actividades de una organización para determinar si responde a los requisitos exigidos por la disposición de que se trata.<sup>59</sup> Al carecer, por partida doble, de un «carácter social» manifiesto, los servicios de los que se trata no reúnen el conjunto de los requisitos establecidos en la Directiva para la aplicación de un tipo reducido de IVA.

social», y, por lo tanto, no pueden beneficiarse de un tipo reducido de IVA.<sup>60</sup>

## VI. Costas

92. En consecuencia, considero que el recurso por incumplimiento es fundado por cuanto los servicios prestados por los abogados y asimilados contemplados en el artículo 279, letra f., del code général des impôts no entran en la categoría contemplada en el punto 15 de este anexo, única disposición invocada en su contestación por la República Francesa, a saber, la «entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a la asistencia social y de seguridad

93. A tenor del apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte.

94. La Comisión ha solicitado que la República Francesa sea condenada en costas. Procederá pronunciarse en este sentido si, como propongo, se estima el recurso por incumplimiento.

59 — Compárese con la sentencia de 21 marzo de 2002, *Kenemer Golf* (C-174/00, Rec. p. I-3293), apartados 21 y siguiente, que establece que «para valorar si un organismo actúa “sin fin lucrativo” procede considerar la totalidad de sus actividades».

60 — Por lo demás, como ha hecho notar la Comisión, el Sr. Roland du Luart, miembro del Senado francés, ya había señalado con mucha claridad en 2007, en relación con las disposiciones de la Sexta Directiva que: «los Estados miembros de la Comunidad Europea tienen la opción de aplicar uno o dos tipos reducidos, superiores o iguales al 5%, a una lista reducida de bienes y servicios. Sin embargo, los servicios de abogados no figuran en dicha lista. [...] La reforma ya necesaria y urgente del sistema de asistencia jurídica gratuita debe ser también la ocasión de que la República Francesa se ajuste a las normas que se imponen a todos los Estados miembros de la Comunidad Europea» (Rapport d'information du Sénat en date de 9 de octubre de 2007, antes citado, p. 83).

## VII. Conclusión

95. A la luz de las consideraciones que anteceden, sugiero al Tribunal de Justicia que se pronuncie en el siguiente sentido:

- «1) Declarar que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 96 y 98, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, al haber aplicado un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido a los servicios prestados por los abogados, los abogados ante el Conseil d'État y la Cour de cassation y los procuradores, por los que éstos perciben una compensación total o parcial del Estado en el ámbito de la asistencia jurídica gratuita.
  
- 2) Condenar en costas a la República Francesa.»