

## CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentadas el 7 de julio de 2009<sup>1</sup>

### I. Introducción

1. En el año 2002 la República de Finlandia decidió extender la asistencia jurídica gratuita, tradicionalmente destinada a los ciudadanos con rentas más bajas, a otro segmento de la población con ingresos algo más elevados, pero al que le sería difícil costearse íntegramente el servicio. En estos casos, no obstante, la ley prevé que, con una cuota variable en atención a sus posibilidades financieras, el beneficiario remunere parcialmente el trabajo del letrado, que puede ser un empleado público o un profesional privado.

2. La legislación finlandesa exonera del IVA la citada asistencia jurídica cuando la provee una de las oficinas públicas creadas al efecto y el cliente la paga parcialmente. Con este recurso, la Comisión denuncia que esta disposición legal de la República de Finlandia incumple varios preceptos de la Directiva 77/388/CEE.<sup>2</sup>

3. El análisis del régimen tributario de este tipo de actividades permite abordar la desviación hacia el sector privado de la prestación de ciertos servicios públicos, una técnica cada vez más frecuente en ámbitos públicos particularmente sobrecargados, como el sanitario o el educativo.

### II. Marco jurídico

#### A. *El derecho comunitario*

4. El recurso de la Comisión se fundamenta en la Sexta Directiva, pese a que desde el 1 de enero de 2007 ha entrado en vigor la Directiva 2006/112/CE.<sup>3</sup>

5. El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva declara sujetas al IVA «las entregas

1 — Lengua original: español.

2 — Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en adelante, «Sexta Directiva»).

3 — Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

6. De acuerdo con el artículo 4, apartado 1, «serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». Esas «actividades económicas» engloban, según el referido apartado 2, «todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas», así como, en especial, «la operación que implique la explotación de un bien incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

7. Este mismo artículo 4 regula, en su apartado 5, la sujeción al impuesto de los organismos públicos, que «no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades o las operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones». No obstante, el párrafo segundo precisa que «deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia».

## B. *El derecho finlandés*

8. El sistema finlandés de asistencia jurídica se plasma en cuatro normas del año 2002: la Ley sobre asistencia jurídica, de 5 de abril de 2002;<sup>4</sup> la Ley sobre las oficinas de asistencia jurídica del Estado;<sup>5</sup> el Decreto ministerial sobre la asistencia jurídica, de 23 de mayo de 2002;<sup>6</sup> y el Decreto ministerial relativo a los criterios de remuneración de la ayuda jurídica, también de 23 de mayo de 2002.<sup>7</sup>

9. De conformidad con esta normativa, cuando un individuo necesita la ayuda de un profesional del derecho, ya sea en el marco de un proceso judicial o al margen de su trámite, pero su situación financiera no le basta para costearse íntegramente el servicio, las arcas del Estado garantizan ese acceso al consejo jurídico.

10. El asesoramiento se concede previa petición y puede ser totalmente gratuito o a cambio de una remuneración parcial, que se fija según los ingresos mensuales y los activos del solicitante.<sup>8</sup> Esta asistencia jurídica «semi-gratuita» se introdujo en el año 2002,

4 — Oikeusapulaki (257/2002). Una versión (no oficial) en inglés del texto de esta Ley, publicada por el Ministerio de Justicia finlandés, puede consultarse en: <http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/2002/en20020257.pdf>. Una guía sobre la aplicación de esta legislación figura igualmente en internet: <http://www.om.fi/en/Etusivu/Julkaisut/Esitteet/Oikeusapu/page-name/esite/Tulosta> (para la versión en inglés).

5 — Laki valtion oikeusaputoimistoista (258/2002).

6 — Valtioneuvoston asetus oikeusavusta (388/2002).

7 — Valtioneuvoston asetus oikeusavun palkkioperusteista (389/2002).

8 — Artículo 3, apartado 1, de la Ley sobre asistencia jurídica.

extendiéndose así el beneficio a individuos con rentas un poco más altas. La cuota a cargo del interesado consta, en este caso, de dos componentes: la «aportación de base» y la «aportación adicional».

11. La «aportación de base» (*perusomavastuu*) oscila, en proporción a los emolumentos del beneficiario, entre el 0 y el 75 % de los honorarios y gastos corrientes del servicio.<sup>9</sup> De cualquier manera, no tienen derecho a ayuda los solteros que ganen más de 1.400 euros mensuales ni los casados que ganen (individualmente) más de 1.200 euros.<sup>10</sup>

12. La «aportación adicional» (*lisäomavastuu*) la sufraga únicamente quien recibe la asistencia jurídica con activos líquidos o fácilmente liquidables por valor superior a 5.000 euros, alcanzando la mitad del importe de esos bienes que sobrepasen los 5.000 euros.<sup>11</sup>

9 — Para los solteros, la tarifa es la siguiente: con recursos mensuales, como máximo, de 650 euros, no hay aportación alguna, la asistencia se presta gratuitamente; con 850 euros o menos, debe pagar el 20 % del servicio; con 1.000 euros o menos, el 30 %; con 1.200 euros o menos, el 40 %; con 1.300 euros o menos, el 55 %; y con 1.400 euros o menos, el 75 %.

Si quien demanda la asistencia es una persona casada, los importes varían: con ingresos individuales del cónyuge afectado de 550 euros o menos, es gratuito; con 650 euros o menos, el 20 %; con 800 euros o menos, el 30 %; con 1.000 euros o menos, el 40 %; con 1.100 euros o menos, el 55 %; y con 1.200 euros o menos, el 75 %.

10 — Artículo 6 del Decreto ministerial sobre la asistencia jurídica.

11 — Artículo 7 del Decreto ministerial sobre la asistencia jurídica.

13. Como regla general, el servicio lo suministran consejeros jurídicos públicos, empleados de alguna de las 65 oficinas de asistencia jurídica instaladas en Finlandia. No obstante, para personarse en un proceso judicial cabe designar a un abogado privado que haya dado su consentimiento; y, si el propio beneficiario de la ayuda propone para representarle a un profesional que reúna los requisitos exigidos, se le elige para dicha labor, salvo que motivos específicos lo descarten.<sup>12</sup>

14. Las agencias públicas de asistencia jurídica se financian mayoritariamente con cargo al erario público. Las cantidades abonadas por los clientes en concepto de «aportación de base» o de «aportación adicional», cuando proceden, se contabilizan como ingresos en el presupuesto de cada oficina.<sup>13</sup> Los consejeros jurídicos que trabajan en estas oficinas son asalariados públicos con un sueldo del Estado.

15. A los asesores privados se les garantiza una remuneración razonable en atención a las intervenciones necesarias y al tiempo consagrado, así como una indemnización por los gastos en que incurran. Cuando el litigante tiene derecho a la asistencia jurídica gratuita,

12 — Artículo 8 de la Ley sobre la asistencia jurídica.

13 — Según el Gobierno finlandés, en 2007 los gastos brutos de funcionamiento de las citadas oficinas públicas ascendieron a 24,5 millones de euros, frente a 1,9 millones de euros de ingresos de explotación, entre los que se cuentan los honorarios parciales satisfechos por beneficiarios de ayuda jurídica semi-gratuita y las costas de la parte contraria perdedora en un juicio (punto 35 del escrito de contestación).

el Estado paga íntegramente el servicio; en la asistencia semi-gratuita, el interesado desembolsa lo que le corresponde según la Ley y el Estado, el resto.

primera carta llamándoles la atención sobre el distinto tratamiento que su legislación sobre el IVA otorga a la asistencia jurídica de la misma naturaleza, según que los asuman abogados privados o juristas que trabajan en una oficina pública. La Comisión añadió que, a tenor de la información en su poder, esa normativa generaba una distorsión de la competencia de cierta importancia en perjuicio de los profesionales privados.

16. La minuta de un letrado privado y la de una oficina pública se calculan con arreglo a los mismos criterios.<sup>14</sup> En consecuencia, la cuota a cargo del cliente es idéntica, independientemente de quién preste el servicio.

17. La única diferencia radica en el régimen del IVA, pues un abogado privado en el marco de la Ley de asistencia jurídica está siempre sujeto al IVA, en tanto que la asistencia jurídica suministrada por los empleados públicos, ya sea a título gratuito o contra remuneración parcial, no tiene impuesto.<sup>15</sup>

19. Mediante carta de 17 de diciembre de 2004 las autoridades finlandesas defendieron el régimen de IVA denunciado, pues, aunque falseaba la competencia, lo hacía de manera muy reducida, ya que la elección por el beneficiario entre un consejero público y uno privado no sólo la determina su sujeción al IVA, sino también otros factores como la experiencia profesional y la cualificación de la persona escogida o la elevada carga de trabajo de las oficinas públicas.

### III. El procedimiento precontencioso

18. El 13 de octubre de 2004 la Comisión dirigió a las autoridades finlandesas una

20. Al estimar insuficientes las anteriores explicaciones, el 19 de diciembre de 2005 la Comisión remitió a la República de Finlandia un escrito de requerimiento para someter al IVA los servicios de asistencia jurídica ofrecidos por letrados públicos en el marco de un proceso judicial (que también podrían, por tanto, correr a cargo de un abogado privado), siempre que un porcentaje de su retribución lo sufrague el beneficiario. La Comisión entendió que los empleados públicos no practican en este supuesto funciones públicas que autoricen excluir del IVA *ex* artículo 4,

14 — Artículo 11 del Decreto ministerial relativo a los criterios de remuneración de la ayuda jurídica.

15 — Ley relativa al impuesto sobre el valor añadido, de 30 de diciembre de 1993 [*arvonlisäverolaki* (1501/1993)].

apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, cuya exoneración llevaría a una distorsión grave de la competencia en el sentido del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo.

3 de junio de 2008 y el escrito de contestación del Gobierno finlandés, el 17 de julio de ese mismo año.

21. En su contestación, de 16 de febrero de 2006, la República de Finlandia reiteró los argumentos ya expuestos en su carta de 2004, calificando además de artificial la premisa de la Comisión de que las agencias públicas de ayuda jurídica ejercen funciones públicas cuando suministran consultoría al margen de un proceso judicial, pero no si se trata de actuar en ese ámbito, y cuando no cobran nada por la actividad de asistencia, pero no al intervenir a cambio de una remuneración parcial.

24. Se entregó la réplica el 3 de octubre de 2008 y el 13 de noviembre de 2008, la dúplica.

25. Al no haber interesado ninguna de las partes la celebración de una vista oral, el asunto quedó listo para la redacción de estas conclusiones el 28 de abril de 2009.

22. Tal argumentación no satisfizo a la Comisión, que envió un dictamen motivado al Gobierno interesado el 15 de diciembre de 2006. El 15 de febrero de 2007 las autoridades finlandesas discreparon del mencionado dictamen, por lo que la Comisión decidió interponer este recurso de incumplimiento en el Tribunal de Justicia.

26. La Comisión pide al Tribunal de Justicia que declare el incumplimiento por la República de Finlandia de las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 2, apartado 1, y del artículo 4, apartados 1, 2 y 5, de la Sexta Directiva, al no gravar con el impuesto el consejo jurídico proporcionado contra remuneración parcial por oficinas públicas de asistencia jurídica, pese a que sí están sujetos al IVA servicios equivalentes de los profesionales. Solicita, asimismo, que se condene en costas a la República de Finlandia.

#### **IV. El procedimiento ante el Tribunal de Justicia y las pretensiones de las partes**

23. La demanda de la Comisión tuvo entrada en la Secretaría del Tribunal de Justicia el

27. El Estado demandado auspicia la desestimación del recurso de incumplimiento, cargando las costas a la Comisión.

## V. Análisis del incumplimiento

28. El régimen finlandés de ayuda jurídica a los particulares con ocasión de un proceso judicial presenta, como se ha expuesto, una doble variante. Por un lado, el beneficiario puede recibir el servicio de forma totalmente gratuita o a cambio de una contraprestación parcial, según su nivel de ingresos; y, por otro lado, la asistencia jurídica puede procurarse por los empleados de una de las oficinas públicas creadas al efecto o por un abogado. La legislación finlandesa del IVA somete al impuesto la actividad desarrollada en este especial marco por los profesionales del sector, pero no la de las oficinas públicas de apoyo jurídico, independientemente, en ambos casos, de que concurra alguna aportación a cargo del particular.

29. Esta diferencia de tratamiento fiscal ha llamado la atención de la Comisión, que dirige sus reproches a un aspecto muy concreto de la regulación finlandesa. Considera correcto que la asistencia suministrada en despachos privados se grave siempre con el IVA, así como que quede fuera del ámbito del impuesto la intervención procesal por medio de empleados públicos cuando sea totalmente gratuita; cuestiona, por el contrario, la no sujeción de la actividad, cuando la desarrolle una agencia pública y el interesado satisfaga alguna remuneración.

30. El recurso de incumplimiento de la Comisión se articula en tres motivos, cuya pertinencia se examina en estas conclusiones.

31. En primer lugar, la Comisión sostiene que, cuando los consejeros públicos brindan el referido servicio a cambio de una retribución parcial, practican una «actividad económica» en el sentido del artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, lo que supone una «prestación de servicios realizada a título oneroso», por lo que exige el IVA de conformidad con el artículo 2, apartado 1, de la misma Directiva.

32. En segundo lugar, la Comisión reitera que, en este caso, los letrados públicos no ejercen sus funciones públicas, por lo que no resulta aplicable la no gravación del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva.

33. En tercer lugar, la Comisión mantiene, a mayor abundamiento, que la concurrencia de las oficinas públicas genera una distorsión de la competencia de cierta importancia, de modo que, aun si se entendiese que participan en su condición de autoridades públicas, habría que calificarlas de sujetos pasivos en virtud del artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

A. *Sobre el concepto de «actividad económica» a efectos del IVA (artículos 2, apartado 1, y 4, apartado 1, de la Sexta Directiva)*

34. Como se ha indicado, la Comisión construye su recurso sobre la hipótesis de que la asistencia jurídica de las oficinas públicas finlandesas tiene naturaleza económica, siempre que el beneficiario de la ayuda pague alguna cantidad, por pequeña que sea, en concepto de contraprestación. Se trata del elemento más importante de la demanda, pero, sorprendentemente, el que la Comisión expone con menor detalle.

35. De acuerdo con el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, se gravan con el IVA «las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior de un país por un sujeto pasivo que actúe como tal». El artículo 4, apartado 1, de la Directiva completa esta definición, añadiendo que tienen la cualidad de sujetos pasivos quienes practiquen una «actividad económica» de las referidas en el apartado 2 del mismo artículo, entre las que cita «el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas» y «la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

36. Sin «actividad económica» no cabe, por tanto, sufrir el impuesto.<sup>16</sup> La jurisprudencia ha aportado ya algunos criterios para aclarar el concepto, pero este asunto necesita profundizar algo más en esa labor interpretativa, pues no me consta ningún precedente con elementos fácticos semejantes.

### 1. La jurisprudencia

37. En primer lugar, el Tribunal de Justicia recordó que la noción de «actividad económica» tiene un carácter objetivo, que debe estimarse en sí, cualesquiera que sean sus fines y resultados.<sup>17</sup> En consecuencia, es irrelevante que la tarea aquí debatida se lleve a cabo en interés general y por imposición de la ley o con un propósito asistencial (el apoyo a los ciudadanos para facilitar y mejorar su acceso a la justicia) y no con espíritu puramente empresarial o de producción de resultados. Tales circunstancias no permiten, por sí solas, deducir que la actividad litigiosa carece de entidad económica.

16 — Si bien el artículo 4 de la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, sólo contempla las actividades de carácter económico [sentencias de 11 de julio de 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, Rec. p. I-3695), apartado 15; de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, Rec. p. I-4295), apartado 47; y de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik (C-465/03, Rec. p. I-4357), apartado 18]. Junto a la realización de una actividad económica, la Directiva incluye otros tres requisitos para identificar el sujeto pasivo del IVA, unos subjetivos y otros de índole objetiva: la independencia, la profesionalidad y la habitualidad.

17 — Sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos (235/85, Rec. p. 1471), apartados 6 a 10; de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 19; de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes (C-497/01, Rec. p. I-14393), apartado 38; de 26 de junio de 2007, Hutchison 3G y otros (C-369/04, Rec. p. I-5247), apartado 28; de la misma fecha, T-Mobile Austria y otros (C-284/04, Rec. p. I-5189), apartado 35; y de 21 de febrero de 2006, University of Huddersfield, (C-223/03, Rec. p. I-1751), apartado 47.

38. La «actividad económica», en cuanto a su sujeción al IVA, no es indefectiblemente una actividad empresarial orientada a lograr una ganancia; lo prueba el que la Directiva califica de sujetos pasivos a entidades sin ánimo de lucro, aunque después se les aplique alguna de las exenciones del artículo 13, letra A, apartado 1. Muy elocuente era también la redacción del artículo 4 de la Segunda Directiva,<sup>18</sup> en el que se describía al sujeto pasivo como «toda persona que realice con independencia y en forma habitual operaciones vinculadas al fabricante, al comerciante o al ejecutor de servicios, con independencia de que persiga un fin lucrativo».

39. Esta idea se desmentiría, en principio, por el tenor literal de la sentencia Floridienne y Berginvest, al resolver que, para que una sociedad holding que pone un capital a disposición de sus filiales pueda considerarse una actividad económica en sí misma, concretada en la explotación de dicho capital para obtener ingresos continuados en el tiempo, es preciso que dicha actividad no se ejerza sólo a título ocasional ni se limite a la gestión de una cartera de inversiones a la manera de un inversor privado, sino «que se efectúe en el contexto de unos objetivos empresariales o con una mentalidad comercial, singularizada por el afán de rentabilizar los capitales invertidos».<sup>19</sup> En mi opinión, este pasaje intenta

precisar las condiciones en que hay una actividad económica de «explotación de un bien corporal o incorporeal para conseguir ingresos continuados en el tiempo», pero no puede extenderse a todos los demás supuestos del artículo 4, apartado 2, de la Directiva.<sup>20</sup> Cualquier otra interpretación conculcaría la naturaleza objetiva del concepto. La percepción de ingresos resulta también imprescindible en los otros casos, pero no como una exigencia de productividad, sino de «equivalencia de prestaciones», como se explica ahora.

40. En segundo lugar, la jurisprudencia aclaró también que la actividad discutida debe practicarse contra remuneración.<sup>21</sup> El propio artículo 2 de la Directiva atribuye al hecho imponible la nota de la onerosidad, que parece inherente al Impuesto, pues requiere para su aplicación, como su propio nombre sugiere, la existencia de un valor añadido en los bienes y los servicios sometidos.<sup>22</sup>

18 — Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6).

19 — Sentencia de 14 de noviembre de 2000 (C-142/99, Rec. p. I-9567), apartado 28. También las conclusiones en dicho asunto del abogado general Fenelly de 4 de abril de 2000, puntos 34 y 35.

20 — En cuanto a los holdings, el Tribunal de Justicia reconoció que la simple adquisición y posesión de participaciones sociales no constituye una «actividad económica» en el sentido de la Sexta Directiva, salvo que el holding intervenga en la gestión de las sociedades [sentencia de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Rec. p. I-3111)]. Se introduce así de nuevo el criterio empresarial, para desentrañar el significado de la expresión, empleada en el artículo 4, apartado 2, de «explotación de un bien corporal o incorporeal para obtener ingresos continuados en el tiempo». En relación con este concepto de «explotación», las sentencias de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363); de 26 de septiembre de 1996, Enkler (C-230/94, Rec. p. I-4517); y Hutchison 3G y otros, antes citada, así como Terra, B., y Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT 2009*, vol. 1, IBFD, 2009, p. 360.

21 — Sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, antes reseñada, apartados 9 y 15; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia (C-276/97, Rec. p. I-6251), apartado 32; y de 13 de diciembre de 2007, Götz (C-408/06, Rec. p. I-11295), apartado 18.

22 — Herrero de la Escosura, P., *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Universidad de Oviedo — Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 120.

41. Así lo entendió el Tribunal de Justicia en su sentencia *Hong-Kong Trade*, que eximió del IVA los servicios prestados gratuitamente, justificándolo en que, cuando un prestatario se dedica a suministrar exclusivamente prestaciones sin contrapartida directa, no hay base para gravarlas. La onerosidad de las operaciones imposables se confirma porque las actividades económicas sujetas son necesariamente ejercidas para lograr un contravalor o para ser compensadas por un contravalor, pues, si fueran exclusivamente gratuitas, no entrarían en el sistema del impuesto sobre el valor añadido, al no poder, según el artículo 8, constituir una base imponible.<sup>23</sup>

42. Pero no conviene descartar *ad limine* la aplicación del IVA a un trabajo que se retribuye parcialmente,<sup>24</sup> aunque tampoco conviene colegir que la mera concurrencia de un pago, por pequeño que sea, confiere un impacto económico a una actividad determinada. La jurisprudencia elaboró una solución más matizada para este tipo de hipótesis, sosteniendo que un servicio sólo se califica de «a título oneroso» conforme al artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo se somete al impuesto si entre quien lo acomete y su destinatario hay una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución del autor de la operación representa el contravalor efectivo del servicio proporcionado.<sup>25</sup> Asimismo, debe haber un vínculo directo y

necesario entre el servicio prestado y la remuneración pecuniaria percibida.<sup>26</sup>

43. De esta forma, el Tribunal de Justicia apreció que no tributaban por el IVA actividades como las de *Apple and Pear Development Council*,<sup>27</sup> ya que las labores de promoción agrícola de este organismo público beneficiaban al conjunto del sector y no únicamente a los productores de manzanas y peras obligados a satisfacer una exacción anual al Council. Según la sentencia, no había una relación directa entre el provecho conseguido por dichos particulares y la cantidad que forzosamente pagarían. Utilizando este mismo criterio, la sentencia *Tolsma*, ya citada, decidió que tocar música en la vía pública sin que se haya pactado retribución, aunque el intérprete pida y reciba algún dinero en concepto de donativo, no es una prestación de servicios a título oneroso, pues los ingresos recibidos no implican una contrapartida del servicio prestado y no hay ningún vínculo entre ambos. Por el contrario, la jurisprudencia reputó como actividad económica la explotación de una infraestructura viaria a cambio del pago de un peaje cuyo importe dependía, principalmente, de la categoría del vehículo empleado y de la distancia recorrida.<sup>28</sup>

23 — Sentencia de 1 de abril de 1982 (89/81, Rec. p. 1277), apartados 10 y 11.

24 — Tal postura llevaría, por ejemplo, a considerar la exoneración de las ventas que, por debajo del precio de coste, se perfeccionan en rebajas o liquidaciones.

25 — Sentencias de 3 de marzo de 1994, *Tolsma* (C-16/93, Rec. p. I-743), apartado 14; de 5 de junio de 1997, *SDC* (C-2/95, Rec. p. I-3017), apartado 45; y de 26 de junio de 2003, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, Rec. p. I-6729), apartado 47.

26 — Sentencias de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, Rec. p. 1443), apartados 11 y 12; de 16 de octubre de 1997, *Fillibeck* (C-258/95, Rec. p. I-5577), apartado 12; y Comisión/Francia, antes citada, apartados 34 y 35.

27 — Sentencia de 8 de marzo de 1988, antes citada, apartados 11 a 16.

28 — Sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 35.

2. Aplicación al asunto litigioso

44. En coherencia con la sentencia Hong-Kong Trade, la Comisión admite que no hay actividad económica cuando las oficinas públicas proporcionan asistencia jurídica a un ciudadano sin cargo alguno. Pero su razonamiento en este aspecto contradice su posición final, al mantener que los servicios referidos se prestan sin contrapartida, porque, «en tanto que empleado de una oficina pública de asistencia jurídica, la única remuneración del consejero es su salario normal». Este argumento resulta contraproducente para las pretensiones de la Comisión, pues el sueldo del letrado público no varía cuando el interesado ha de abonar alguna cantidad a la Administración, por lo que también en estos casos de remuneración parcial faltaría la ineludible onerosidad.

45. A mi juicio, sin embargo, la paga del funcionario que intervenga en uno de estos procesos carece de relevancia para dilucidar si la actividad del gabinete público está sujeta al IVA. La causa de la no imposición de los servicios íntegramente gratuitos radica, como señala la jurisprudencia, en que no cabe «actividad económica», cuando no hay intercambio de prestaciones y en que no aparece una base para esa imposición.

46. En el supuesto de la asistencia jurídica a cambio de una remuneración parcial, es

imprescindible atender a la naturaleza del pago y a su composición, para así determinar si implica el «contravalor efectivo» del servicio proveído y si se da «un vínculo directo y necesario» entre ambos.

47. Cuando la ayuda jurídica subvencionada la suministra un abogado privado, es fácil localizar esa relación directa, pues, independientemente de si el cliente no sufraga nada o sólo una fracción de la minuta, su importe completo se ingresa por el Estado. El profesional siempre obtiene un verdadero contravalor, la suma de los emolumentos legalmente pertinentes, que se grava, por tanto, con el IVA. Proceda total o parcialmente de las arcas públicas, el precio depende única y exclusivamente de la naturaleza del trabajo realizado.

48. En las oficinas públicas, no obstante, difícilmente el vínculo entre la aportación a cargo del beneficiario y la asistencia proporcionada reúne los datos de «directo y necesario» exigidos por la jurisprudencia. La remuneración que percibe la Administración no coincide con el valor real del servicio, ni siquiera con el previsto en la ley (el que percibe el jurista privado), quedándose en un porcentaje de ese valor. Como máximo, la oficina cobra el 75 % de los honorarios establecidos en la normativa finlandesa<sup>29</sup> y

29 — Eventualmente algo más, si el particular tiene bienes fácilmente liquidables por encima de los 5.000 euros. En el expediente no se aclara si el montante puede alcanzar el 100 % de los honorarios, pero parece altamente improbable, ya que el artículo 6 del Decreto relativo a la asistencia jurídica fija un tope de ingresos mensuales para acceder a este beneficio.

recibe el 20, el 30, el 40 o el 55 % de esa cantidad, en función de los ingresos del interesado.

49. La contraprestación del particular no depende única y exclusivamente del coste del trabajo, sino también, y en gran medida, de la situación financiera del cliente. Se aprecia, en consecuencia, una cierta relación entre el servicio y la cuota que se abona (pues esta contribución se calcula a partir del valor legal de la asistencia jurídica proporcionada), pero tal vínculo no es directo ni tiene la intensidad requerida por la jurisprudencia para reconocer una prestación onerosa, al estar «contaminado» por la toma en consideración de los ingresos y del patrimonio del cliente. Cuanto más modesta sea la renta del interesado, menos directo será el referido vínculo.

50. La información que el Gobierno finlandés ha facilitado acerca de la financiación de sus oficinas públicas de asistencia jurídica resulta muy reveladora. De acuerdo con ese testimonio, en 2007 sólo un 34 % de las labores de ayuda jurídica de estas agencias fue objeto de remuneración parcial y las aportaciones de los particulares en este marco ascendieron a 1,9 millones de euros, frente a los 24,5 millones de euros a que se elevaron los gastos de funcionamiento brutos de dichas administraciones.

51. Aunque coincido con el abogado general Verloren van Themaat en que «lo decisivo en

el artículo 4 [de la Sexta Directiva] es la naturaleza económica de las actividades desarrolladas y no las hipótesis jurídicas ni el modo de financiación de tales actividades»;<sup>30</sup> en el caso de autos los datos reseñados confirman que los pagos de origen privado cubren una mínima parte del coste de la asistencia jurídica asumida por el Estado finlandés. Si se añade que la contribución de los beneficiarios tiene un cierto aire de instrumento fiscal por su índole progresiva y que, de conformidad con la sentencia Götzt, la percepción de un canon no puede, por sí misma, conferir una repercusión económica a una actividad determinada,<sup>31</sup> parece evidente que la asistencia jurídica prestada por la Administración finlandesa en régimen de semi-gratuidad no se ciñe a las condiciones de una actividad económica sujeta a IVA.

52. La jurisprudencia sobre el sometimiento al IVA de los notarios, recaudadores de impuestos y otros agentes públicos no basta, a mi juicio, para desmentir esta idea. Las sentencias Comisión/Países Bajos, Ayuntamiento de Sevilla o Mihal<sup>32</sup> reflejaron que las funciones de tales profesionales encarnan una auténtica actividad económica, pues, aunque conferidas mediante ley por motivos de interés público, conllevan una prestación permanente y a cambio de una remuneración de servicios a particulares y la Directiva no contiene ninguna reserva en favor de las profesiones reguladas. La diferencia entre

30 — Conclusiones del asunto en el que recayó la sentencia Honk-Kong Trade, antes citada, presentadas el 2 de marzo de 1982, punto 3.4 *in fine*.

31 — Sentencia Götzt, antes citada, apartado 21. En el mismo sentido, sentencias de 18 de marzo de 1997, Diego Cali & Figli (C-343/95, Rec. p. I-1547), apartado 24; Hutchison y otros, antes citada, apartado 39; y T-Mobile Austria, antes citada, apartado 45.

32 — Sentencia Comisión/Países Bajos, antes mencionada; y sentencia de 25 de julio de 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, Rec. p. I-4247); así como auto de 21 de mayo de 2008, Mihal (C-456/07).

estos supuestos y el litigioso radica en el tipo de contraprestación, pues en los casos reseñados nada indica que los honorarios dependan de factores distintos a la propia idiosincrasia del servicio.

En esta tesitura (siempre que se aceptara la premisa de que tales agencias llevan a cabo una «actividad económica»), conviene verificar si puede librarse del Impuesto al amparo de la excepción del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.

53. A tenor de lo expuesto, cabe deducir que la Comisión no ha acreditado suficientemente que la labor de las oficinas públicas finlandesas de asistencia jurídica represente una «actividad económica» en relación con su sujeción al IVA. Este motivo sería suficiente para desestimar el recurso de la Comisión, sin examinar la excepción contemplada en el artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva.

56. Ese precepto prescribe, en su párrafo primero, que los organismos públicos «no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que, con motivo de tales actividades u operaciones, perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones».

54. Ahora bien, por si el Tribunal de Justicia disintiera de esta apreciación y estimara que la Comisión ha aportado la mencionada prueba, analizo a continuación los conceptos de «autoridad pública» y de «distorsión grave de la competencia» en el marco del asunto litigioso.

57. Por consiguiente, para la aplicación de esta excepción de no sujeción deben reunirse dos requisitos de forma acumulativa: el ejercicio de actividades por un organismo público y la realización de tales operaciones en su calidad de autoridad pública.<sup>33</sup>

*B. Sobre el concepto de «autoridad pública» en el IVA (artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva)*

55. Según los datos suministrados, las oficinas públicas de asistencia jurídica se incardinan en la Administración finlandesa.

58. El Tribunal de Justicia ofreció una definición precisa de este segundo requisito, al señalar que «los organismos de derecho público a que alude el párrafo primero del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva practican actividades “al asumir sus funciones públicas” en el sentido de esta disposición, cuando las acometen en el marco del régimen

<sup>33</sup> — Sentencia Ayuntamiento de Sevilla, ya mencionada, apartado 18, entre otras.

jurídico que les es propio. Por el contrario, cuando actúan en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados», no realizan tales actividades.<sup>34</sup>

59. Lo explicado no significa que la mera concurrencia de empresarios o profesionales privados en el mismo campo de actuación excluya la reputación de una operación como «ejercicio de funciones públicas». La noción ha de interpretarse en un sentido amplio, englobando tanto las tareas propiamente públicas, vedadas a los particulares, como aquellas en las que surge una situación competencial con el sector privado.<sup>35</sup> De otra manera, difícilmente podría aplicarse la «excepción a la excepción» del párrafo segundo de este artículo 4, apartado 5, que somete al IVA «dichas actividades u operaciones»<sup>36</sup> si hay riesgo de grave distorsión de la competencia.

34 — Sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros (231/87 y 129/88, Rec. p. 3233), apartado 16. También sentencias de 15 de mayo de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino y otros (C-4/89, Rec. p. I-1869), apartado 8; de 6 de febrero de 1997, Marktgemeinde Welden (C-247/95, Rec. p. I-779), apartado 17; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia (C-276/97, Rec. p. I-6251), apartado 40; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda (C-358/97, Rec. p. I-6301), apartado 38; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido (C-359/97, Rec. p. I-6355), apartado 50; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Países Bajos (C-408/97, Rec. p. I-6417), apartado 35; de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Grecia (C-260/98, Rec. p. I-6537), apartado 35; de 14 de diciembre de 2000, Fazenda Pública (C-446/98, Rec. p. I-11435), apartado 17; y de 8 de junio de 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, Rec. p. I-4999), apartado 32.

35 — De acuerdo con la sentencia Comisión/Francia, antes citada, «debe rechazarse la tesis [...] de que un organismo actúa "en el ejercicio de sus funciones públicas" únicamente respecto de las actividades propias del concepto de autoridad pública en sentido estricto del término» (apartado 41).

36 — La jurisprudencia ha recalcado que esta expresión se refiere a las actividades u operaciones desarrolladas por los organismos de derecho público en el ámbito de sus funciones públicas (sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, antes reseñada, apartado 21).

60. La exclusión del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, tiene, por tanto, naturaleza objetiva, pues, aunque se materialice en una eliminación de la «condición de sujetos pasivos» de los organismos públicos, sólo las modalidades de ejercicio de las actividades litigiosas determinan el alcance de la no imposición de tales entes. Así, la jurisprudencia ha indicado que la Directiva estima imponibles las actividades de los entes públicos «no en su calidad de sujetos de derecho público, sino como sujetos de derecho privado» y que el único criterio para distinguir con certeza estas dos categorías es el régimen jurídico de derecho nacional.<sup>37</sup>

61. En el asunto de autos, la Comisión mantiene que las oficinas públicas de asistencia jurídica finlandesa, cuando suministran sus servicios en el marco de un proceso, actúan en idénticas condiciones jurídicas que los profesionales privados habilitados para tales servicios, ya que la labor controvertida se rige por idéntica normativa, independientemente de quién se ocupe de la defensa judicial. Más en concreto, la Comisión agrega que su posición «reposa exclusivamente sobre la cuestión de si las oficinas públicas de asistencia jurídica proveen sus servicios en virtud de disposiciones específicas que no se aplicarían a los despachos privados»; puesto que esta circunstancia no concurre cuando se trata de procedimientos judiciales, sostiene que las aludidas agencias no efectúan funciones públicas, por lo que son sujetos pasivos del IVA.<sup>38</sup>

37 — Sentencias de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, antes citada, apartado 15; y Fazenda Pública, antes citada, apartado 16.

38 — Recurso de la Comisión, punto 61.

62. A mi entender, este razonamiento se funda en premisas erróneas, pues la jurisprudencia sólo reclama que las «funciones públicas» se acometan con arreglo al régimen jurídico propio de los entes públicos, pero no que esa normativa les sea de aplicación. En el caso ahora pendiente, los operadores privados trabajan, por mandato especial de la ley, en un marco jurídico propio de los organismos públicos y no a la inversa, como parece sugerir la Comisión.

63. La asistencia procesal, ya la preste un consejero público, ya un abogado privado, encarna un cometido público y en ambos supuestos rigen los parámetros de la normativa de 2002. El letrado privado que eventualmente interviene en estos supuestos no se guía únicamente por las reglas propias del ejercicio de su profesión, como ocurre en la defensa de cualquier otro cliente, pues la mencionada regulación impone exigencias dispares: en primer lugar, la Administración (por medio de las oficinas públicas) decide si conviene asumir esa representación judicial, verificando al respecto si cumple los requisitos legales y si no hay motivos específicos que lo desaconsejen;<sup>39</sup> en segundo lugar, su remuneración se atiene a unas tarifas oficiales diferentes de las generales para la fijación de honorarios;<sup>40</sup> y, finalmente, el pago proviene del Estado, no del interesado. Más allá de las normas deontológicas y de las estrictamente procesales, no hay muchas similitudes entre el régimen jurídico de la profesión de abogado y

el que ordena sus relaciones con estos clientes especiales.

64. No se trata, pues, de una actividad sometida a las reglas generales del mercado, sino de operaciones de un poder público que, cuando son directamente ejercidas por la Administración, se excluyen del IVA.

65. El legislador finlandés creó esta particular tarea pública para hacer más accesible a los administrados una asistencia jurídica de calidad; y, para facilitar este cometido, encomendó su ejecución no sólo a empleados públicos, sino también a juristas privados que asumen así «funciones públicas». La exención del IVA no procede, sin embargo, porque el artículo 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva la reserva a los organismos públicos.

66. Esta consecuencia no causa sorpresa. La jurisprudencia ha declarado que, si se considerase que ciertos profesionales ostentan prerrogativas de poder público en virtud de un nombramiento oficial, no se beneficiarían de lo sancionado en el artículo 4, apartado 5,

39 — Artículo 8 de la Ley sobre la asistencia jurídica.

40 — Establecidas en el Decreto ministerial relativo a los criterios de remuneración de la ayuda jurídica (Valtioneuvoston asetukset oikeusavun palkkioperusteista).

de la Sexta Directiva cuando las practiquen de forma independiente, en el marco de una profesión liberal y sin integrarse en la organización de la Administración pública.<sup>41</sup>

de una autoridad pública. Con esta medida, el legislador comunitario persigue evitar las vulneraciones de los principios de generalidad y neutralidad del impuesto.<sup>42</sup>

67. Por consiguiente, las oficinas debatidas actúan como sujetos de derecho público, cuando se encargan, con ocasión de un proceso judicial, de las tareas de asistencia jurídica que la Ley les encomienda. Realizan, pues, funciones públicas, aunque perciban a cambio cierta remuneración y concurren en esa práctica despachos privados. No ha de prosperar, por tanto, este motivo de incumplimiento.

69. La Comisión aduce en su recurso que la no sujeción de las oficinas públicas encarece un 22 %<sup>43</sup> el acudir a un abogado privado y recuerda que los beneficiarios del servicio de asistencia jurídica son consumidores finales, sin derecho a deducirse el IVA, extremo fundamental para apreciar las perturbaciones de la competencia.<sup>44</sup>

*C. Sobre el concepto de «distorsión grave de la competencia» a efectos del IVA (artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva)*

68. El tercer y último argumento esgrimido por la Comisión en su recurso radica en que, si se entendiera que los establecimientos de referencia se invisten de funciones públicas, cuando intervienen en procesos judiciales, su falta de sujeción sería susceptible de provocar «distorsiones graves de la competencia» según el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. De conformidad con este precepto, habría una imposición de tales actividades, pese a que dimanen

70. En su defensa, el Gobierno de Finlandia añade que la elección entre un bufete privado y una oficina pública no depende únicamente del precio, pues influyen también factores como la relación profesional que el beneficiario de la asistencia jurídica haya mantenido con un letrado, su reputación o su especialización en cierta materia, la carga de trabajo que en algún momento acucia a los consejeros públicos o los conflictos de intereses que puedan darse. También indica que las estadísticas de los años 2002 a 2006 muestran que

41 — Sentencias Comisión/Países Bajos, ya reseñada, apartados 21 y 22; y Ayuntamiento de Sevilla, antes citada, apartados 18 a 21; así como auto de 21 de mayo de 2008, Mihál, también citado.

42 — Según Casado Ollero, «el propósito de la norma comunitaria es impedir que la no sujeción al IVA atente contra la generalidad y la neutralidad del impuesto, sólo que, en lugar de mencionar estos dos principios, el legislador alude al resultado que puede derivarse de su conculcación: la producción de distorsiones de la competencia» (Casado Ollero, G., «El IVA y las operaciones de los entes públicos», *El IVA en el sistema tributario español*, vol. II, Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986, p. 194).

43 — Tasa del IVA en Finlandia.

44 — Se basa en las conclusiones de la abogada general Kokott de 7 de septiembre de 2006, en los asuntos en que recayeron las sentencias T-Mobile y Hutchison 3G y otros, ya referenciadas.

sólo una minoría de los beneficiarios de asistencia jurídica que acuden a un abogado privado pagan una contraprestación parcial (aproximadamente el 20 %; el 80 % restante disfruta de una subvención íntegra del servicio a cargo del Estado); que la proporción de asuntos abordados por las oficinas públicas y por despachos privados, en las circunstancias de semigratuidad relacionadas, ha permanecido estable entre 2004 y 2006; y que, en este periodo, el número de clientes que abonan una cuota parcial y que acuden a un letrado privado ha crecido con mayor intensidad (155 %) que el de los que, en iguales condiciones, son representados por empleados públicos (incremento del 30 %).

71. La Comisión no valora estas cifras como definitivas, pues —afirma— los hechos que reflejan «pueden ser imputables a numerosos factores y no invalidan, por sí mismas, la alegación de trato diferenciado de situaciones comparables, que es evidente».<sup>45</sup>

72. La reciente sentencia *Isle of Wight Council*<sup>46</sup> apreció que una eventual distorsión competencial grave (según el artículo 4, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva) ha de afectar a la actividad en discusión, tomándose en cuenta no sólo la competencia actual, sino también la potencial, siempre que la posibilidad de que un operador privado entre en el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética; y que las distorsiones

de la competencia han de ser «algo más que insignificantes».

73. Estas pautas interpretativas limitan mucho los supuestos en que la actividad de una autoridad pública no está gravada con el IVA. Por un lado, no es indispensable acreditar que en el pasado la divergencia de régimen fiscal haya generado una ventaja competitiva para el ente público; es suficiente que se atisbe una distorsión futura de la competencia. Por otro lado, el nivel mínimo de perturbación en el mercado que elimina la exención de los organismos públicos se me antoja muy bajo, pues basta con que sea «algo más que insignificante».

74. Los datos estadísticos aportados por el Gobierno finlandés demuestran que los despachos privados se han beneficiado en gran medida de la Ley sobre asistencia jurídica en sus primeros años de aplicación, pues quien escoge acudir a un profesional privado, subvencionando el Estado una parte de los servicios prestados, se halla influido por aspectos ajenos al precio. Pero ninguno de estos fundamentos se revela, de forma aislada, imprescindible.

75. Sin embargo, hay un elemento que, aunque no se ha invocado en el expediente, atenuaría la eventual anticoncurrencia de la disparidad impositiva aquí controvertida, ya que la elección entre un consejero público o

45 — Recurso de la Comisión, punto 56.

46 — Sentencia de 16 de septiembre de 2008 (C-288/07, Rec. p. I-7203).

uno privado no siempre depende de la voluntad del cliente. Según la Ley de asistencia jurídica finlandesa, si el ciudadano propone un abogado privado, se hace lo necesario para designarlo, aunque guardando para la Administración la opción de tomar esa iniciativa,<sup>47</sup> lo que ocurriría, por ejemplo, al repartir una carga de trabajo inasumible a los consejeros públicos (coyuntura que inevitablemente se produciría si todos los particulares se decantaran por la asistencia de las oficinas públicas).

76. Así pues, sin minimizar el impacto de una variación económica del 22 % al escoger entre una u otra vía de defensa judicial, la Comisión no ha acreditado que ese factor tenga, en el proceso de decisión, un peso superior a los demás factores mencionados ni que origine una distorsión grave de la competencia, de la que, por el momento, no hay indicio alguno.

#### D. *Corolario*

77. En mi opinión, es notorio que la caracterización no estrictamente económica de la aportación del interesado impide calificar el servicio de los consejeros jurídicos públicos

en Finlandia como «actividad económica». Recomiendo, por tanto, al Tribunal de Justicia desestimar el recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión.

78. Ahora bien, por si este Tribunal de Justicia no coincidiera con este parecer, en los apartados B y C de estas conclusiones analizo, a título subsidiario, el tenor del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, deduciendo que las aludidas oficinas públicas actúan en ejercicio de funciones públicas y que su falta de sujeción no perturba la competencia, por lo que, en cualquier caso, no habría incumplimiento.

## VI. Costas

79. El artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia prescribe que quien pierda ha de ser condenado en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber sucumbido en sus pretensiones la Comisión y haber pedido la República de Finlandia su condena al pago de los gastos judiciales, hay que imponerle las costas de este recurso.

47 — Artículo 8 de la Ley de asistencia jurídica.

## **VII. Conclusión**

80. Con arreglo a las reflexiones precedentes, sugiero al Tribunal de Justicia:

- 1) Desestimar el recurso de incumplimiento interpuesto por la Comisión contra la República de Finlandia.
  
- 2) Condenar a la Comisión al pago de las costas procesales causadas en este proceso.