

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

de 7 de septiembre de 1999 *

En el asunto C-216/97,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el VAT and Duties Tribunal de Belfast (Reino Unido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Jennifer Gregg y Mervyn Gregg

y

Commissioners of Customs & Excise,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 13, A, apartado 1, letras b) y g) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: G.C. Rodríguez Iglesias, Presidente; P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch (Ponente) y P. Jann, Presidentes de Sala; J.C. Moitinho de Almeida, J.L. Murray, D.A.O. Edward, H. Ragnemalm y R. Schintgen, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Cosmas;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre del Sr. y de la Sra. Gregg, por el Sr. Andrew Hitchmough, Barrister, designado por el Sr. Terry Dockley, Solicitor,
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Paul Lasok, QC, y la Sra. Melanie Hall, Barrister;
- en nombre del Gobierno de Alemania, por el Sr. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y el Sr. Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno de los Países Bajos, por el Sr. Adriaen Bos, juridisch adviseur del Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Peter Oliver, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. y la Sra. Gregg, representados por el Sr. Andrew Hitchmough; del Gobierno del Reino Unido, representado por Sr. John E. Collins, asistido por el Sr. Nicholas Paines, QC; del Gobierno de los Países Bajos, representado por el Sr. Marc Fierstra, juridisch adviseur del Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente; del Gobierno de Suecia, representado por la Sra. Lotty Nordling, Directora General de Asuntos Jurídicos de la Secretaría Jurídica (UE) del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente, y de la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. Peter Oliver, expuestas en la vista de 15 de septiembre de 1998;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de noviembre de 1998;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 4 de junio de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de junio siguiente, el VAT and Duties Tribunal de Belfast planteó, en virtud del artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 13, A, apartado 1, letras b) y g) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Las cuestiones mencionadas se suscitaron en el marco de un litigio entre, por una parte, el Sr. y la Sra. Gregg y, por otra parte, los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), competentes en materia de percepción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el Reino Unido, a propósito de la aplicación de una exención del IVA prevista en el Anexo 9, grupo 7, punto 4, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley de 1994 del IVA; en lo sucesivo

«VAT Act 1994»), que adapta el Derecho interno al artículo 13, A, apartado 1, letras b) y g), de la Sexta Directiva.

La normativa nacional

- 3 El Anexo 9, grupo 7, punto 4, de la VAT Act 1994 dispone:

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

La normativa comunitaria

- 4 El artículo 13 de la Sexta Directiva regula las exenciones en el interior de cada Estado miembro. El artículo 13, A, apartado 1, letras b) y g), dispone:

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

1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

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

[...]

- g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, realizadas por

Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

- 5 El Sr. y la Sra. Gregg son socios en el marco de una «partnership» (sociedad colectiva) sujeta al Derecho de Irlanda del Norte, donde gestionan una residencia sanitaria con el nombre de «Glenview Nursing Home», que cuenta con diecisiete habitaciones, así como con espacios comunes. En la empresa trabajan cerca de veinticinco personas. La empresa se halla registrada tanto como «hogar para ancianos y minusválidos», como «residencia sanitaria», con arreglo al Registered Homes Order 1992 (Decreto relativo a los centros residenciales autorizados), pero no ha sido reconocida como empresa con carácter social de acuerdo con la normativa del Reino Unido. El Sr. y la Sra. Gregg, en su calidad de socios de una «partnership», pretenden sistemáticamente obtener un beneficio. Conforme al Derecho de Irlanda del Norte, las «partnerships» no tienen personalidad jurídica, por lo que no son éstos, sino sus socios quienes responden solidariamente de todas las deudas y obligaciones, incluso en materia de IVA.

- 6 Debido a que el Sr. y la Sra. Gregg planeaban ampliar su empresa, solicitaron su alta en el censo de sujetos pasivos del IVA en virtud del Anexo 1 de la VAT Act 1994. No obstante, los «Commissioners» rechazaron su inscripción en dicho censo de contribuyentes basándose en que su actividad, ejercida en el marco de una «partnership», entraba dentro del ámbito de aplicación de la exención del IVA prevista en el anexo 9, grupo 7, punto 4, de la VAT Act 1994. El Sr. y la Sra. Gregg impugnaron esta resolución y alegaron, invocando la sentencia de 11 de agosto de 1995, *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Rec. p. I-2341), que la exención del IVA contemplada en el artículo 13, A, apartado 1, letras b) y g), de la Sexta Directiva sólo afecta a las actividades desarrolladas por personas jurídicas.

- 7 El VAT and Duties Tribunal de Belfast, que conoce de este asunto, estima que el tenor de las mencionadas disposiciones no reserva la exención únicamente a las

personas jurídicas, excluyendo así de su ámbito de aplicación a las empresas gestionadas por particulares. Sin embargo, a la vista de la sentencia Bulhuis-Griffioen, antes mencionada, el órgano jurisdiccional nacional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 13, A, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que dos personas físicas (dos particulares) que explotan una empresa en común como socios colectivos (“partners”) no pueden invocar la exención establecida en la letra b) de dicho apartado, en las circunstancias expuestas en el anexo de la presente resolución de remisión, cuando

a) la empresa consista en prestar asistencia sanitaria y demás prestaciones relacionadas directamente con ésta y

b) esté “legalmente reconocida” y sus prestaciones sean de naturaleza similar a las realizadas por “establecimientos hospitalarios” y/o “centros de cuidados médicos y de diagnóstico”?

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

— no constituyen una “entidad” de Derecho público y

— no desarrollan sus actividades en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público?

- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 13, A, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que dos personas físicas (dos particulares) que explotan una empresa en común como socios colectivos (“partners”) no pueden invocar la exención establecida en la letra g) del apartado 1, en las circunstancias expuestas en la presente resolución de remisión, cuando los servicios que prestan están “directamente relacionados con la asistencia social y con la Seguridad Social”, incluidos los servicios prestados por centros residenciales para la tercera edad?»
- 8) Mediante ambas cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional nacional pregunta esencialmente si el artículo 13, A, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las expresiones «otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos» y «otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», utilizadas respectivamente en las letras b) y g) de dicha disposición, excluyen del ámbito de aplicación de la exención a las personas físicas que explotan una empresa.
- 9) El Sr. y la Sra. Gregg, que desean beneficiarse del derecho a deducción, afirman que las operaciones realizadas en el marco de su actividad de prestación de servicios sanitarios son imponibles.
- 10) A este respecto, alegan, refiriéndose a la sentencia *Bulthuis-Griffioen*, antes mencionada, que, puesto que las exenciones recogidas en el artículo 13, A, de la Sexta Directiva deben interpretarse estrictamente, en la medida en la que el apartado 1 de dicha disposición se refiere al concepto de «establecimiento» o de «organismo», este concepto debe interpretarse en el sentido de que sólo se aplica a las personas jurídicas y no a las personas físicas.
- 11) En cambio, los Gobiernos del Reino Unido, Alemania y los Países Bajos, así como la Comisión, estiman que ni el significado literal del concepto de «establecimiento» o de «organismo», ni la interpretación estricta que debe hacerse de las exenciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva pueden conducir a que la forma jurídica bajo la que un sujeto pasivo desarrolla su actividad

desempeñe un papel decisivo al determinar la naturaleza imponible o no de las operaciones que éste efectúa. El principio de la neutralidad fiscal se opone, en su opinión, a que se limite a las personas jurídicas la aplicación de la exención.

- 12 Con carácter preliminar, se debe señalar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (sentencia de 5 de junio de 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, apartado 20).
- 13 Además, procede recordar que este Tribunal de Justicia, en su sentencia de 11 de julio de 1985, Comisión/Alemania (107/84, Rec. p. 2655), apartado 13, estimó que, si bien es cierto que estas exenciones benefician a actividades que persiguen determinados objetivos, la mayor parte de las disposiciones indican también los operadores económicos autorizados a realizar las prestaciones exentas y que estas prestaciones no se definen por referencia a conceptos puramente materiales y funcionales.
- 14 Como el Tribunal de Justicia hizo constar en el apartado 20 de la sentencia Bulthuis-Griffioen, antes citada, en ciertas disposiciones del artículo 13, A, apartado 1, de la Sexta Directiva se utilizan los términos «establecimientos» u «organismos», mientras que en otras se alude a la actividad contemplada mediante denominaciones profesionales que hacen referencia a un particular, como las profesiones médicas y sanitarias [letra c)], los protésicos dentales [letra e)] y los docentes que dan clases a título particular [letra j)].
- 15 No obstante, en contra de lo afirmado por el Tribunal de Justicia en el apartado 20 de la sentencia Bulthuis-Griffioen, antes citada, del hecho de que el artículo 13, A, apartado 1, de la Sexta Directiva mencione los operadores económicos utilizando denominaciones diferentes no se desprende que, en el supuesto de que esta disposición se refiera expresamente a una operación

efectuado por un «establecimiento» u «organismo», se reserven tales exenciones a las personas jurídicas, mientras que, en los demás casos, las personas físicas puedan también acogerse al mencionado beneficio.

- 16 Dicha interpretación no puede desvirtuarse por el hecho de que, tal como consideró el Tribunal de Justicia en la sentencia *Bulthuis-Griffioen*, antes citada, apartados 18 y 19, las condiciones específicas que se refieren al carácter o a la identidad del operador económico que realiza las operaciones exentas deban interpretarse estrictamente.
- 17 En efecto, los términos «establecimiento» y «organismo» son, en principio, suficientemente amplios para incluir también a las personas físicas. Por lo demás, debe señalarse que ninguna de las versiones lingüísticas del artículo 13, A, de la Sexta Directiva recoge la expresión «persona jurídica», que hubiera sido clara y no presentaría ninguna ambigüedad, en lugar de los términos antes mencionados. Esta circunstancia apoya la tesis de que, al utilizar estos últimos, el legislador comunitario no tuvo la intención de limitar únicamente a las operaciones efectuadas por personas jurídicas la concesión de las exenciones contempladas en dicha disposición, sino que quiso extender el ámbito de aplicación de las mencionadas exenciones a las operaciones realizadas por particulares.
- 18 Es cierto que los conceptos de «establecimiento» y «organismo» sugieren la existencia de una entidad individualizada que desempeña una función particular. No obstante, esta circunstancia no se da solamente en las personas jurídicas, sino también en las personas físicas que explotan una empresa.
- 19 Dicha interpretación, según la cual los términos «establecimiento» y «organismo» no se refieren únicamente a las personas jurídicas, es conforme, en particular, con el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA y que debe respetarse al aplicar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 1998, *Fischer*, C-283/95, Rec. p. I-3369, apartado 27).

- 20 En efecto, el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA. De ello resulta que se incumpliría el mencionado principio si la posibilidad de acogerse a la exención prevista para las operaciones efectuadas por establecimientos u organismos mencionados en el artículo 13, A, apartado 1, letras b) y g), dependiera de la forma jurídica por medio de la cual el sujeto pasivo ejerce su actividad.
- 21 Procede, por tanto, responder a las cuestiones que el artículo 13, A, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las expresiones «otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos» y «otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», utilizadas respectivamente en las letras b) y g) de dicha disposición, no excluyen del ámbito de aplicación de la exención a las personas físicas que explotan una empresa.

Costas

- 22 Los gastos efectuados por los Gobiernos del Reino Unido, Alemania y Países Bajos, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el VAT and Duties Tribunal de Belfast mediante resolución de 4 de junio de 1997, declara:

El artículo 13, A, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que las expresiones «otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos» y «otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», utilizadas respectivamente en las letras b) y g) de dicha disposición, no excluyen del ámbito de aplicación de la exención a las personas físicas que explotan una empresa.

Rodríguez Iglesias

Kapteyn

Hirsch

Jann

Moitinho de Almeida

Murray

Edward

Ragnemalm

Schintgen

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 7 de septiembre de 1999.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

G.C. Rodríguez Iglesias