

Sentencia 21 marzo de 2002

■ **Asunto:** C-267/00

■ **Partes:** Commissioners of Customs & Excise / Zoological Society of London

■ **Síntesis:** “Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión – Operaciones exentas – Organismos gestionados y administrados con carácter filantrópico”
(Sala Quinta)

I. Comentario y legislación española.

En este asunto -y a propósito de un Organismo de derecho interno del Reino Unido (la Zoological Society of London) que explotaba los Parques Zoológicos en Londres, en principio exentos de IVA, al tratarse de un Organismo sin ánimo de lucro y que solicitó la devolución del IVA abonado sobre los derechos de entrada- se planteó la cuestión

relativa a la interpretación de la letra a) apartado 2 del art. 13 de la Sexta Directiva, es decir, si para que el Organismo gozase de la exención del IVA, se exigía el requisito de que el Organismo fuera gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico se refiere únicamente a los miembros de los órganos superiores de dirección de dicho Organismo, o se refiere a cualquier persona que ejerza funciones de gestión o de administración de cualquier tipo en su seno (el Zoological Society tenía contratado un director financiero y un director de personal retribuidos, y además de 350 a 400 empleados retribuidos a tiempo parcial o total).

El Tribunal resolvió la cuestión, entendiendo como en la Sentencia del asunto 174/00, que el carácter filantrópico que se exige para la exención, se refiere al órgano, con el fin de distinguir entre las actividades de empresas mercantiles y la de los Organismos que no tienen como objetivo general beneficios; es decir que las personas que participan en la gestión no tengan intereses económicos propios en sus resultados a través de una distribución de beneficios o cualquier otro interés económico, aunque sea indirecto.

Ahora bien, según la Sentencia, esta falta de interés económico solo se refiere a las personas directamente vinculadas a la gestión y administración y no al conjunto de personas, que de una forma u otra, trabajan a título oneroso en la administración, de forma que por esto no se pierda la exención.

1.1. Legislación española.

Esta Sentencia es igualmente aplicable para la interpretación del número 14 del apartado uno del art. 20 de la Ley 37/92 de 28 de diciembre sobre el IVA.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 21 de junio de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de julio siguiente, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a) m segundo guión, 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.

Esta cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre los Commissioners of Customs & Excise, competentes en materia de recaudación del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, "IVA") en el Reino Unido, y la Zoological Society Of London en relación con la sujeción al IVA de determinadas prestaciones efectuadas por esta última en el ámbito de la administración de dos parques zoológicos que explota en Londres.

2.1. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

La Zoological Society es un organismo sin ánimo de lucro con arreglo al Derecho interno del Reino Unido. Ejerce una serie de actividades, en particular la explotación de dos parques zoológicos en calidad de propietaria.

Según la escritura de constitución de la Zoological Society, ésta se compone de un órgano de dirección, denominado consejo, así como de miembros y de miembros honorarios. Por su parte, el consejo está integrado por tres miembros directivos, a saber un presidente, un secretario y un tesorero, y por otros dieciocho miembros. Está facultado para designar comisiones o comités de gestión a los que confía la responsabilidad de realizar actividades determinadas. Al igual que los demás miembros y los miembros honorarios de la Zoological Society, los miembros del consejo, así como los de estas comisiones o comités, no perciben ninguna retribución por parte de aquélla.

De las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende que la Zoological Society emplea aproximadamente a entre 350 y 400 personas retribuidas, a tiempo parcial o a tiempo completo. Entre esos empleados figuran un director general, un director financiero y un director de personal. Estos directores retribuidos no son miembros del consejo ni de las comisiones o los comités de gestión, aunque asisten con frecuencia a las reuniones de éstos y participan en las actividades de la Zoological Society en todos los ámbitos.

La Zoological Society inició un procedimiento de devolución del IVA por ella abonado sobre los derechos de entrada a los parques zoológicos para el período comprendido entre el 1 de enero de 1990 y el 31 de mayo de 1996. Los Commissioners denegaron esta solicitud por entender que las prestaciones efectuadas a este respecto no podían considerarse servicios exentos en virtud de las disposiciones de la Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996. Los Commissioners sostuvieron, en particular, que la Zoological Society no cumplía el requisito según el cual para disfrutar de la exención del IVA el organismo que solicita esta ventaja debe estar gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico, en la medida en que una parte de su personal retribuido se encarga de la gestión y administración de dicha sociedad.

El VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), al que acudió la Zoological Society en primera instancia, declaró que esta última está gestionada y administrada por sus tres miembros directivos y por los otros dieciocho miembros del consejo. Añadió que los requisitos de la exención se cumplen siempre que aquéllos ejerzan efectivamente sus facultades y desempeñen las responsabilidades que les concede la escritura de constitución de dicha sociedad. Asimismo, habida cuenta de la información de que disponía y, en particular, de los controles frecuentes y detallados ejercidos por el consejo, el VAT and Duties Tribunal estimó el recurso que se le había planteado.

La High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), a la que acudieron los Commissioners en apelación, considera que la solución del litigio depende de la interpretación de las disposiciones nacionales en materia de IVA a la luz de las

disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva. En consecuencia, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

3. Fundamentos de derecho

3.1. Sobre la segunda cuestión a)

Mediante su cuestión a), el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el requisito que exige que un organismo sea gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico se refiere únicamente a los miembros de los órganos superiores de dirección de dicho organismo o si se refiere a cualesquiera personas que ejerzan funciones de gestión o de administración de cualquier tipo en su seno.

A este respecto procede destacar de entrada que el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva constituye un requisito facultativo que los Estados miembros pueden libremente imponer con carácter adicional para la concesión de determinadas exenciones citadas en el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva.

Por lo que se refiere a la interpretación de este requisito adicional, según el cual un organismo que quiera acogerse a una de las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva debe estar gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico, del contexto jurídico en el que se enmarca dicho requisito se deduce que el legislador comunitario ha querido establecer una distinción entre las actividades de las empresas mercantiles y las de los organismos que no tienen como objetivo generar beneficios para sus miembros [véase, por lo que se refiere a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva, la sentencia del día de hoy en el asunto *Kennemer Golf*, C-174/00, apartado 34].

Por lo tanto, el objetivo de este requisito es el de reservar de la exención del IVA a los organismos que no persigan una finalidad comercial, al exigir que las personas que participan en la gestión y la administración de tales organismos no tengan un interés económico propio en sus resultados, a través de una retribución, una distribución de beneficios o cualquier otro interés económico, aunque sea indirecto.

De este modo, el requisito de la falta de interés económico propio sólo se refiere a las personas directamente vinculadas a la gestión y la administración de un organismo y no al conjunto de personas que, de una forma u otra, trabajan a título oneroso en su administración. En efecto, como alega la *Zoological Society*, ninguna disposición de la Sexta Directiva prohíbe a los organismos indicados en el artículo 13, parte A, contratar personal retribuido, pues la práctica habitual de muchos organismos comprendidos en el ámbito de aplicación de dichas disposiciones, como los hospitales o las escuelas, consiste, antes al contrario, en recurrir a este tipo de personal para hacer frente a sus misiones.

Para determinar las personas directamente relacionadas con la gestión y la administración de un organismo en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva, hay que remitirse, en primer lugar, a los estatutos del organismo de que se trate para identificar a los miembros de los órganos directivos así como sus funciones concretas.

A continuación, procede comprobar quiénes son las personas que efectivamente ejercen la gestión y la administración del organismo, en el sentido de que adoptan en última instancia, a semejanza de los miembros directivos de una empresa mercantil, las decisiones relativas a la política del organismo, en especial en el ámbito económico, y ejercen funciones superiores de control. Tales actividades se caracterizan más por la adopción de decisiones relativas a la política del organismo que por su ejecución y se ejercen, en consecuencia, al más alto nivel. Por lo tanto, las personas que realizan funciones de mera ejecución no resultan afectadas por la exigencia de gestión y administración con carácter esencialmente filantrópico.

Por último, a la luz de estos elementos, corresponde a las autoridades nacionales competentes en la materia determinar, para cada organismo de que se trate, cuáles son las personas comprendidas en el ámbito de aplicación del requisito adicional enunciado en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva y que, por consiguiente, deben cumplir la exigencia de no tener ningún interés económico en los resultados del organismo.

3.2. Sobre la cuestión b)

Mediante su cuestión b), el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los términos “con carácter esencialmente filantrópico” se refieren a la composición de los órganos encargados de las funciones de gestión y administración de un organismo, en el sentido de que permite, excepcionalmente y de forma marginal, la participación en estas funciones de determinadas personas que tienen un interés económico en dicho organismo, o si los términos antes citados se refieren a la retribución que perciben dichas personas, en el sentido de que se permitiría, excepcionalmente y de forma simbólica, otorgarles ciertas ventajas económicas.

A este respecto, de la finalidad del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva, tal como se ha descrito anteriormente, se desprende que el requisito mencionado por dicha disposición tiene por objeto establecer una distinción entre las actividades de las empresas mercantiles y las de los organismos que carecen de ánimo de lucro, a saber aquellos que no tienen como objetivo generar beneficios para sus miembros. Por lo tanto, los términos “con carácter esencialmente filantrópico” se refieren tanto a los miembros que componen los órganos de dirección como a las personas que, sin ser designadas por los estatutos de un organismo como el contemplado por la citada disposición, ejercen efectivamente su dirección, y a las retribuciones que estas últimas perciban eventualmente de dicho organismo de forma habitual o excepcional.

Corresponde a las autoridades nacionales competentes en la materia determinar, para cada organismo de que se trate y mediante un examen de conjunto, si, por existir una eventual contribución a la gestión del organismo, tal como ha sido definida en la respuesta dada a la cuestión a), de personas que tienen un interés económico en aquél, y teniendo en cuenta las eventuales retribuciones percibidas por estas últimas, cabe declarar o no el carácter esencialmente filantrópico de la gestión o de la administración de un organismo.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) El artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, 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 el requisito que exige que un organismo sea gestionado y administrado con carácter esencialmente filantrópico se refiere únicamente a los miembros de dicho organismo que, según sus estatutos, son designados para asumir su dirección al más alto nivel, así como a otras personas que, sin que las designen los estatutos, ejercen efectivamente su dirección, en el sentido de que adoptan en última instancia las decisiones relativas a la política de dicho organismo, en especial en el ámbito económico, y ejercen funciones superiores de control.

2) El artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, de la Sexta Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que los términos “con carácter esencialmente filantrópico” se refieren tanto a los miembros que componen los órganos encargados de las funciones de gestión y de administración de un organismo como el contemplado por la citada disposición como a las personas que, sin ser designadas por los estatutos, ejercen efectivamente su dirección, y a la retribución que éstas perciben de dicho organismo.”

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 13 de diciembre de 2001.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera lo siguiente:

“En el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), segundo guión, 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, el concepto de gestión y administración ha de interpretarse en el sentido de que se refiere a la adopción de aquellas decisiones de política que determinan los resultados de la explotación del organismo de que se trata, incluido el ejercicio de una influencia significativa en esas decisiones, pero excluida la gestión y administración ordinaria o la toma de decisiones que se limitan a ejecutar la política decidida a un nivel superior.

El requisito que se establece en el mismo guión, de que la gestión y administración sean ejercidas con carácter esencialmente filantrópico ha de interpretarse en el sentido de que sustancialmente toda la gestión y administración del organismo de que se trata, así definidas, deben ser ejercidas por personas no retribuidas. Sin embargo, el hecho de que de modo ocasional o accesorio participe en esas funciones personal retribuido, o de que se abonen pagos simbólicos o mínimos a las personas responsables de la gestión y administración, no se opone a ese requisito.”