

CES
COOPERATIVISMO E ECONOMÍA SOCIAL
Núm. 39 (2016-2017), páxs. 353-359
ISSN: 1130-2682

AS PRESTACIÓNS DE SERVIZOS DE ASISTENCIA
SOCIAL EXENTAS NO IVE. Á PROPÓSITO DA
STXUE, DE 21 DE XANEIRO DE 2016

*THE SOCIAL ASSISTANCE SERVICES EXEMPT FROM
VAT (CJUE, 21 JANUARY 2016, CASE C-335/14)*

LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA*

* Profesor Contratado Doutor de Dereito Financeiro e Tributario; Universidade de Vigo. Email: lmuleiro@uvigo.es.

Os nosos sistemas tributarios configuran o IVE coma o imposto estatal indirecto e harmonizado máis importante desde o punto de vista recaudatorio, cuxo obxecto son os bens ou servizos obxecto de tráfico empresarial facendo tributar o seu consumo ou o gasto realizado neles. As operacións gravadas no imposto integrantes do seu feito imponible son: as entregas de bens e prestacións de servizos (operacións interiores), as adquisicións intracomunitarias de bens e as importacións. Nas operacións exentas do imposto o lexislador regula supostos nos que non nace a obrigaón tributaria, de maneira que non existe deber de liquidar e ingresar a correspondente cota nin tampouco obriga de repercusión da mesma. Precisamente, as exencións no IVE, dentro da habilitación comunitaria, presentan como nota característica que o suxeito pasivo non ten obriga de repercusión aínda que si estea obrigado a soportar o IVE repercutido polos seus provedores. Fóra das exencións referidas a entregas de bens que van dar lugar a adquisicións intracomunitarias ou importacións, polo seu funcionamento e tributación en destino, a xeneralidade dos supostos de exención non permiten ao suxeito pasivo deducir o IVE soportado nas súas operacións non suxeitas a gravame.

Entre as exencións reguladas polo lexislador tributario no IVE que responden a motivos de interese público atópanse determinadas prestacións de servizos de asistencia social. Ao garantir un trato máis favorable en materia de IVE a certas prestacións de servizos de interese xeral realizadas no sector social, a exención trata de reducir o custo destes servizos e de facelos máis accesibles aos particulares que poidan beneficiarse das referidas exencións. O TXUE examinou desde hai tempo, sobre a base da normativa comunitaria, as facultades estatais para a regulación e o recoñecemento da exención. Neste sentido estudáronse cales son, poden e deben ser os requisitos aplicables e non aplicables ás entidades que non sexan de Dereito Público, argumentando sobre a base do principio de neutralidade fiscal a que responde desde a súa base o IVE. Na sentenza de 21 de xaneiro de 2016 (Caso *Les Jardins de Jouvence SCRL contra État belge*), o TXUE analiza se en Bélxica podería beneficiarse da exención no IVE a posta a disposición de aloxamentos adaptados a persoas maiores facilitados por unha residencia de vivendas asistidas, así como as prestacións que teñan por obxecto garantir a asistencia ás persoas maiores e dispensar coidados a estas. O asunto ten por obxecto unha petición de decisión prexudicial exposta, con arranxo ao artigo 267 TFUE, pola *Cour d'appel de Mons* (Tribunal de apelación de Mons, Bélxica). As dúbidas suscitadas viraban ao redor de se as residencias belgas de vivendas asistidas podían ser consideradas coma un organismo de carácter eminentemente social proporcionando prestacións exentas de IVE e, ademais, se era relevante que para as prestacións de servizos se obtivese financiamento público.

Antes de comezar co contido do pronunciamento faise necesario unha breve análise da normativa comunitaria establecida na materia. Neste senso, o artigo 13 da Sexta Directiva 77/388/CEE do Consello, de 17 de maio de 1977, en materia de harmonización das lexislacións dos Estados Membros relativas aos impostos sobre o volume de negocios, apartado 1, parte A), letra g) recollía esta exención entre as previstas en favor de certas actividades de interese xeral, dentro das exencións no interior do país, ao regular coma exentas: as prestacións de servizos e as entregas de bens directamente relacionadas coa asistencia social e coa Seguridade Social, realizadas por Entidades de Dereito público ou por outros organismos aos que o Estado membro de que se trate recoñeza o seu carácter social. A propia normativa comunitaria, no seu segundo apartado, letra b), indicaba que as prestacións de servizos e as entregas de bens estaban excluídas ao dárense calquera das seguintes circunstancias:

1ª) Se non fosen indispensables para a realización das operacións exentas;

2ª) Se estivesen esencialmente destinadas a procurar ao organismo uns ingresos suplementarios pola realización de operacións efectuadas en competencia directa coas das empresas comerciais sometidas ao IVE.

Ademais, o mesmo precepto, no seu segundo apartado, letra a) recoñecía aos Estados membros a facultade de subordinar a concesión a organismos que non fosen de Dereito público, ao cumprimento dunha ou de varias das condicións seguintes:

- os organismos de que se trate non deberán ter por obxecto a consecución sistemática de beneficios, non podéndose distribuír en ningún caso os mesmos, que deberán destinarse ao mantemento ou á mellora das prestacións fornecidas;
- deberán ser xestionados e administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por persoas que non teñan, por si mesmas ou por persoas interpostas, ningún interese directo nin indirecto nos resultados da explotación;
- deberán aplicar uns prezos homologados polas autoridades públicas ou que non sexan superiores aos así homologados ou, polo que se refire ás actividades non susceptibles de homologación, uns prezos inferiores aos esixidos para operacións análogas polas empresas comerciais sometidas ao IVE;
- as exencións non deberán ser susceptibles de provocar distorsións da competencia en prexuízo das empresas comerciais suxeitas ao IVE.

A normativa comunitaria conserva toda a súa actualidade dado que hoxe atópase recollida na Directiva 2006/112/CE do Consello, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema común do IVE. En particular, o artigo 13, parte A) apartado 1, letra g) da Sexta Directiva correspóndese co actual artigo 132, apartado 1, letra g) da Directiva 2006/112/CE. O seu apartado 2, letra a), primeiro a cuarto

guión correspóndese co artigo 133, parágrafo primeiro, letras a) a d) da Directiva 2006/112/CE. E, finalmente, o artigo 13, parte A, apartado 2, letra b), primeiro e segundo guión da Sexta Directiva incorporouse como artigo 134, letras a) e b) da Directiva 2006/112/CE.

Os diferentes Estados membros na súa normativa interna adaptaron a comunitaria facendo uso da marxe de actuación que se lle concedía desde a propia Unión Europea, tendo en conta as limitacións na articulación da exención derivadas da normativa europea. Así, por exemplo, no noso ordenamento a saúde e a asistencia social integran actividades de interese xeral declaradas exentas no IVE, resultando merecedoras dun tratamento tributario favorable. A asistencia social definiuse pola Secretaría Xeral Técnica do Ministerio de Asuntos Sociais coma «o conxunto de accións e actividades desenvolvidas polo Sector Público ou por Entidades ou persoas privadas fóra do marco da Seguridade Social, destinando medios económicos, persoais ou organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidade e outras carencias de determinados colectivos (anciáns, menores e novos, minorías étnicas, drogadictos, refuxiados e asilados, etc.) ou outras persoas en estado de necesidade, marxinação ou risco social».

No Código do IVE belga modifícase que están exentas as prestacións de servizos e as entregas de bens directamente relacionadas coa asistencia social, a seguridade social e a protección da infancia e a mocidade, realizadas por entidades de Dereito público ou por outros organismos aos que as autoridades competentes recoñezan o seu carácter social. Inclúense, en particular, os organismos que teñan como cometido o coidado das persoas maiores. No litixio exposto o TXUE analiza a posibilidade de exención no IVE, na rexión de valona, da posta a disposición de aloxamentos adaptados a persoas maiores facilitados por unha residencia de vivendas asistidas, así como as prestacións que teñan por obxecto garantir a asistencia ás persoas maiores e dispensar coidados a estas.

A normativa regulamentaria valona define a residencia de vivendas asistidas como «un ou varios edificios, calquera que sexa a súa denominación, que constitúan un conxunto funcional, administrado por unha autoridade organizadora que, a título lucrativo, ofrece a persoas cunha idade mínima de sesenta anos aloxamentos particulares que lles permitan levar unha vida independente e que dispoña obrigatoriamente de servizos aos que estas poidan recorrer libremente». En Bélxica as residencias da terceira idade e as residencias de vivendas asistidas deben responder a normas precisas en relación con certos servizos coma: os cubertos polo prezo de aloxamento ou de acollida; a alimentación, a hixiene e os coidados sanitarios; o regulamento de orde interna debe respectar o libre acceso da residencia da terceira idade á familia, aos amigos... En particular, os aloxamentos individuais que as residencias de vivendas asistidas poñen a disposición dos usuarios deben incluír polo menos un salón, unha cociña equipada, unha habitación, un cuarto de baño e servizos privados. Ademais, deben tamén responder a normas precisas polo que se

refire aos servizos opcionais que o administrador debe obrigatoriamente organizar ou pór a disposición cando os residentes así o soliciten, ademais dos requisitos para acceder aos devanditos servizos. Por outra banda, aplican prezos definidos baixo o control do Ministerio de Asuntos Económicos. Deben obrigatoriamente fornecer o mantemento dos locais comúns, os arranxos exteriores e do material posto a disposición dos residentes, o mantemento dos cristais no interior e no exterior, información sobre as actividades de lecer organizadas no municipio, así como a visita dun delegado da autoridade organizadora alomenos dúas veces ao ano. Finalmente, as residencias de vivendas asistidas deben obrigatoriamente pór a disposición dos residentes os seguintes servizos opcionais, aos que estes poden libremente acceder: 1) a posibilidade de tomar tres comidas ao día, unha delas obrigatoriamente unha comida quente completa, no salón común da residencia de vivendas asistidas previsto para a restauración e a animación, no restaurante da residencia da terceira idade ou da residencia onde reciben tamén coidados vinculada funcionalmente á residencia de vivendas asistidas, ou no aloxamento privado do residente (as comidas servidas aos residentes anótanse diariamente nun rexistro, mencionando o nome do beneficiario e as indicacións necesarias para a súa facturación); 2) a posibilidade de que os aloxamentos privados se limpen polo menos unha vez por semana; 3) a posibilidade de que se lave a roupa do residente.

O TXUE destaca que, en primeiro lugar, é fundamental determinar se as residencias de vivendas asistidas, en particular dunha das partes, está comprendida no ámbito de «outros organismos aos que o Estado membro de que se trate recoñeza o seu carácter social» e, en segundo lugar, se as prestacións dispensadas por unha residencia de vivendas asistidas, como a controvertida no asunto principal, están «directamente relacionadas coa asistencia social e coa seguridade social». Aínda sendo cuestións que deberá dilucidar finalmente o xuíz nacional, o TXUE dá parámetros fundamentais para a resolución da cuestión. Así con respecto aos suxeitos que teñen acceso á exención destácase que as autoridades nacionais deben tomar en consideración varios elementos, de acordo co Dereito da Unión e baixo o control dos tribunais nacionais. Entre os devanditos elementos poden figurar a existencia de disposicións específicas, tanto nacionais como rexionais, legais ou de carácter administrativo, fiscais ou de seguridade social, o carácter de interese xeral das actividades do suxeito pasivo de que se trate, o feito de que outros suxeitos pasivos que desenvolvan as mesmas actividades gocen xa dun recoñecemento similar, así como a posibilidade de que seguros de enfermidade ou outros organismos de seguridade social se fagan cargo, en gran parte, do custo das prestacións en cuestión. Tamén poderá terse en conta o feito de que na Rexión valona as residencias de vivendas asistidas son obxecto dunha única regulamentación, xunto cos fogares de anciáns e os centros de acollida diúrna, que pretende servir de marco ás distintas formas institucionalizadas de asistencia e coidados ás persoas maiores. Así mesmo que a obtención da autorización expedida polo Goberno valón,

estando suxeita ao respecto dun certo número de normas e requisitos, algúns fan referencia a materias comúns ás residencias de vivendas asistidas e ás residencias da terceira idade. Mesmo outros coma o feito de que as residencias de vivendas asistidas aplican prezos definidos baixo o control do Ministerio de Economía.

No requisito concernente a que as prestacións de servizos deben estar directamente relacionadas coa asistencia social e coa seguridade social, o Alto Tribunal europeo destaca que, tanto se se trata de prestacións de servizos obrigatorias ou opcionais, o esencial a analizar é que teñan por obxecto garantir a asistencia ás persoas maiores e dispensar coidados a estas e que correspondan ás que os fogares de anciáns tamén están obrigadas a ofrecer con arranxo á normativa nacional. Incluso se teñen carácter indispensable para a realización das prestacións exentas. Ademais, é completamente irrelevante se se recoñeceron á explotación dunha residencia de vivendas asistidas, como a controvertida no litixio principal, subvencións ou calquera outra forma de vantaxe ou de intervención financeira por parte dos poderes públicos. Neste sentido, convén lembrar que a inexistencia de axuda financeira dos poderes públicos a favor das entidades de asistencia social e a non asunción do prezo das prestacións efectuadas por organismos de seguridade social non afectan o carácter das prestacións fornecidas.

A sentenza obxecto deste comentario serve como botón de mostra para comprobar que, a nivel comunitario, a posible aplicación da exención no IVE por prestacións de servizos directamente relacionadas coa asistencia social foi obxecto dunha interpretación ampla e flexible. Na mesma liña, seguiu-se unha regulación do beneficio fiscal cada vez máis favorable por parte das normativas internas dos Estados membros. Neste ámbito valoramos positivamente as últimas reformas da normativa reguladora do IVE no noso país onde se suprimiron o requisito de recoñecemento previo do carácter social da entidade por parte da Administración tributaria e a referencia a que o obxecto das entidades sexa de natureza política, sindical, relixiosa... Ao noso xuízo isto resulta coherente coa finalidade do beneficio tributario ao tratar de reducir o custo destes servizos e de facelos máis accesibles aos particulares. No entanto, existen outras cuestións pendentes no tratamento da asistencia social no IVE, dado que a Lei reconduce aos tipos reducidos aquelas operacións nas que o prestador carece da condición de entidade de carácter social a efectos da exención, supostos nos que poden atoparse entidades lucrativas e sen ánimo de lucro. É posible cuestionarse que sentido ten que unha mesma actividade poida dar lugar a unha exención ou a aplicación do tipo reducido en función da natureza xurídica do prestador dos devanditos servizos. Desde esta perspectiva quizais o principio de igualdade, ou a necesaria neutralidade do tributo, poderían servir de fundamento a unha revisión parcial do noso tratamento tributario da asistencia social no IVE. A espera dunha posible reforma, a normativa tributaria mantén requisitos para o acceso ao beneficio fiscal tanto desde o punto de vista obxectivo como subxectivo.