

|

62000J0141

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 10 de septiembre de 2002. - Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH contra Finanzamt für Körperschaften I in Berlin. - Petición de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemania. - Artículo 13, parte A, apartado 1, letras c) y g), de la Sexta Directiva 77/388/CEE - Exención de la asistencia prestada por sociedades de capital - Prestaciones de servicios relacionados con la asistencia y con la seguridad social efectuadas por organismos distintos de los de Derecho público a los que el Estado miembro de que se trata reconozca su carácter social - Efecto directo. - Asunto C-141/00.

Recopilación de Jurisprudencia 2002 página I-06833

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

1. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Exenciones previstas en la Sexta Directiva - Exención de la asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias - Forma jurídica del sujeto pasivo - Irrelevancia

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte A, apartado 1, letra c)]

2. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Exenciones previstas en la Sexta Directiva - Exención de la asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias - Lugar y tipo de las prestaciones - Asistencia de carácter terapéutico prestada fuera del marco hospitalario

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte A, ap. 1, letra c)]

3. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Exenciones previstas en la Sexta Directiva - Exención de las prestaciones relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social realizadas por organismos de Derecho público o por otros organismos a los que se reconozca un carácter social - Alcance - Asistencia en cuidados generales y en tareas domésticas - Inclusión

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte A. ap. 1, letra g)]

4. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Exenciones previstas en la Sexta Directiva - Exención de las prestaciones relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social realizadas por organismos de Derecho público o por otros organismos a los que se reconozca un carácter social - Efecto directo - Límites - Facultad de apreciación de las autoridades nacionales sobre el concepto de «organismos a los que se les reconoce un carácter social» - Control por los órganos jurisdiccionales nacionales

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte A, ap. 1, letra g)]

Índice

1. La exención del impuesto sobre el valor añadido sujeto a la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva 77/388, no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia médica o sanitaria mencionada en dicha disposición.

En efecto, el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y que debe respetarse al aplicar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva 77/388, 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 impuesto. De ello resulta que se incumpliría el mencionado principio si la posibilidad de acogerse a la exención antes citada dependiera de la forma jurídica por medio de la cual el sujeto pasivo ejerce su actividad

(véanse los apartados 29 a 31 y el punto 1 del fallo)

2. La exención del impuesto sobre el valor añadido respecto a la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva 77/388, se aplica a la asistencia de carácter terapéutico dispensada por una sociedad de capital que gestiona un servicio de asistencia ambulatoria, incluida la asistencia a domicilio, prestado por enfermeros titulados, con exclusión de la asistencia personal básica y la asistencia en las tareas domésticas.

En efecto, en relación con el lugar donde deben prestarse los servicios, la disposición antes citada pretende eximir la asistencia médica prestada fuera del ámbito hospitalario, tanto en las consultas privadas del prestador como en el domicilio del paciente o en otro lugar. En relación con el tipo de asistencia comprendida en el concepto de «asistencia a personas físicas», ésta no permite una interpretación que incluya intervenciones médicas realizadas con una finalidad distinta de la de diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o anomalías de la salud.

(véanse los apartados 35 a 38 y 41 y el punto 2 del fallo)

3. Los servicios de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas prestados por un servicio de asistencia ambulatoria a personas dependientes física o económicamente constituyen prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y la seguridad social, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva 77/388.

(véanse el apartado 61 y el punto 3, letra a), del fallo)

4. Un particular puede invocar ante un órgano jurisdiccional nacional la exención de 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, prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva 77/388 con el fin de oponerse a una normativa nacional incompatible con dicha disposición.

Sin embargo, en relación con la cuestión de si el sujeto pasivo es efectivamente un «organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», la disposición antes citada concede a los Estados miembros una facultad discrecional para reconocer tal carácter a determinados organismos sin que puedan tener tal condición los particulares sobre la base de dicha disposición, frente al Estado miembro de que se trate, en la medida en que éste observe los límites de su facultad discrecional.

Corresponde al órgano jurisdiccional nacional examinar si las autoridades competentes han observado dichos límites aplicando los principios comunitarios, en particular, el principio de igualdad de trato, y así determinar, atendidos todos los elementos pertinentes, si el sujeto pasivo es un organismo al que deba reconocerse carácter social a efectos de dicha disposición.

(véanse los apartados 54 a 56 y 61 y el punto 3, letra b), del fallo)

Partes

En el asunto C-141/00,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH

y

Finanzamt für Körperschaften I in Berlin,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letras c) 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por la Sra. F. Macken (Ponente), Presidenta de Sala, y los Sres. C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen y J.N. Cunha Rodrigues, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Tizzano;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, por el Sr. U. Behr, Rechtsanwalt;*
- en nombre del Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, por el Sr. W. Lang, en calidad de agente;*
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. W.-D. Plessing y T. Jürgensen, en calidad de agentes;*
- en nombre del Gobierno sueco, por el Sr. A. Kruse, en calidad de agente;*
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes;*

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, representada por el Sr. U. Behr; del Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, representado por el Sr. H.-J. Klees, en calidad de agente; del Gobierno alemán, representado por el Sr. W.-D. Plessing, y de la Comisión, representada por el Sr. K. Gross, expuestas en la vista de 28 de junio de 2001;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de septiembre de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 3 de febrero de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de abril siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letras c) 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 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH (en lo sucesivo, «Kügler») y el Finanzamt für Körperschaften I in Berlin (en lo sucesivo, «Finanzamt»), en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») a un tipo reducido de la asistencia ambulatoria prestada por Kügler durante los años 1988 a 1990, siendo así que, a juicio de esta última, tales servicios deben estar exentos del IVA.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva somete al IVA las «entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, establece:

«1. Serán considerados como 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.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 13, parte A, apartado 1, letras b), c) y g), de la Sexta Directiva dispone:

«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;

c) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate;

[...]

g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, [incluidas las efectuadas por las residencias de ancianos,] realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

6 El artículo 13, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva establece:

«a) Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras [...] g), [...] del apartado 1, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

- los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;

- deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;

- deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al impuesto sobre el valor añadido;

- las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al impuesto sobre el valor añadido.

b) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras [...] g), [...] del apartado 1, si:

- no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;

- estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al impuesto sobre el valor añadido.»

Normativa nacional

7 El artículo 4, números 14 y 16, de la Umsatzsteuergesetz 1980 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), establece:

«Entre las operaciones mencionadas en el artículo 1, apartado 1, números 1 a 3, estarán exentas:

[...]

14. los rendimientos derivados del ejercicio de la profesión de médico, odontólogo, terapeuta autorizado, fisioterapeuta, comadrona o cualquier otra profesión sanitaria similar en el sentido del artículo 18, apartado 1, número 1, de la Einkommensteuergesetz o del ejercicio de la profesión de analista clínico. Estarán asimismo exentos los demás servicios de asociaciones cuyos miembros formen parte de las profesiones mencionadas en la primera frase, con respecto a sus miembros, siempre que mediante tales servicios se ejecuten directamente las operaciones exentas en virtud de la primera frase.

[...]

16. las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la gestión de establecimientos hospitalarios, clínicas de diagnóstico y otros centros de cuidados médicos, diagnóstico o detección, así como de hogares de ancianos, residencias de la tercera edad y centros geriátricos, cuando:

a) dichos organismos sean gestionados por personas jurídicas de Derecho público, o

b) [las prestaciones sean efectuadas en] establecimientos hospitalarios [...], o

c) en el caso de las clínicas de diagnóstico y otros centros de cuidados médicos, diagnóstico o detección, las prestaciones sean efectuadas bajo supervisión médica [...], o

d) [las prestaciones sean efectuadas en] hogares de ancianos, residencias de la tercera edad y centros geriátricos [...]».

8 El artículo 4, número 16, de la UStG fue modificado en virtud de la Steueränderungsgesetz 1992 (en lo sucesivo, «StÄndG»), la cual, en particular, añadió la letra e), que dispone:

«16. las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la gestión de establecimientos hospitalarios, clínicas de diagnóstico y otros centros de cuidados

médicos, diagnóstico o detección, así como los hogares de ancianos, residencias de la tercera edad y centros geriátricos, los centros de admisión de personas necesitadas de asistencia y los centros de cuidados ambulatorios de personas enfermas y necesitadas de asistencia, cuando

[...]

e) en el caso de los centros de admisión temporal de personas necesitadas de asistencia y de centros de cuidados ambulatorios de personas enfermas o necesitadas de asistencia, los costes de carácter médico o farmacéutico hayan sido sufragados en su totalidad o en parte durante el año natural precedente, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social».

9 El artículo 18, apartado 1, punto 1, de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta; en lo sucesivo, «EStG») define «los rendimientos de las profesiones liberales». De la jurisprudencia del Bundesfinanzhof se desprende que la remisión al artículo 18, apartado 1, punto 1, de la EStG, que efectúa el artículo 4, número 14, de la UStG se refiere únicamente a la apreciación de la naturaleza de la actividad y no a la calificación de los rendimientos a efectos de la legislación relativa al impuesto sobre el volumen de negocios. Por lo tanto, la exención establecida en el artículo 4, número 14, de la UStG no está reservada al profesional persona física, sino que también tiene derecho a ella una sociedad personalista o de capital.

10 En relación con la asistencia a domicilio, la exención del impuesto prevista en el artículo 4, número 14, primera frase, de la UStG se refiere únicamente a las prestaciones consistentes en tratamientos terapéuticos, es decir, los cuidados médicos que sean necesarios como consecuencia de un estado patológico y hayan sido dispensados por enfermeros titulados en el marco de la asistencia a domicilio, ya que sólo con respecto a éstas existe una semejanza entre la actividad desarrollada y las profesiones enumeradas en el artículo 4, número 14, de la UStG. Por lo tanto, esta disposición excluye, por una parte, la asistencia personal básica, es decir, la que consiste en asistir en la higiene personal, en la preparación y administración de las comidas, así como en ayudar a vestirse y desvestirse, a levantarse y a acostarse a los enfermos, y, por otra parte, la asistencia en las tareas domésticas, entre las que se encuentran realizar la compra, hacer las comidas, limpiar la vivienda y lavar la ropa.

11 Los servicios a domicilio prestados por establecimientos que dispensan asistencia ambulatoria sólo están comprendidos en el ámbito del artículo 4, número 16, de la UStG desde la modificación practicada por la StÄndG. La administración tributaria se negó a aplicar esta disposición con carácter retroactivo por motivos de equidad objetivos.

Hechos y procedimiento principal

12 Kügler es una sociedad alemana de responsabilidad limitada que entre 1988 y 1990 prestaba servicios de asistencia ambulatoria. Con arreglo a sus estatutos, perseguía única y directamente fines caritativos, asistiendo a personas que no eran autosuficientes debido a sus condiciones físicas o que se encontraban en una situación de dependencia económica, en el sentido del artículo 53, apartado 1, número 2, de la Abgabenordnung 1977 (Código Tributario).

13 Kügler preveía cumplir su objeto social, en particular, mediante la prestación de asistencia médica, de asistencia personal básica y de asistencia a domicilio.

14 Mediante dictamen de 23 de agosto de 1988, cuya validez expiró el 31 de diciembre de 1989, el Finanzamt certificó que Kügler perseguía objetivos caritativos.

15 Mediante varias decisiones el Finanzamt fijó la cuota del impuesto sobre el volumen de negocios adeudado por Kügler respecto a los años comprendidos entre 1988 y 1990 a un tipo reducido, sobre la base de declaraciones a tanto alzado.

16 Kügler formuló una reclamación alegando que las operaciones que había realizado debían estar exentas del pago de dicho impuesto, con arreglo al artículo 4, números 14 y 16, de la UStG. Dado que se desestimó su reclamación, interpuso un recurso ante el Finanzgericht Berlin (Alemania) que no prosperó.

17 El Finanzgericht Berlin consideró, en efecto, que Kügler no ejercía ninguna de las profesiones que se mencionan en el artículo 4, número 14, frase primera, de la UStG, debido a que, por su condición de persona jurídica, no reunía los requisitos para el ejercicio de una profesión liberal. También consideró que no efectuaba operaciones exentas en virtud del artículo 4, número 16, de la UStG, dado que no regentaba ningún centro de asistencia médica, en el sentido del artículo 4, número 16, letra g), de la UStG, y que la exención fiscal para las operaciones realizadas por centros que dispensan asistencia ambulatoria a personas enfermas o necesitadas de asistencia, prevista en el artículo 4, número 16, letra e), de la UStG, en su versión modificada, no se había establecido sino hasta 1992.

18 Además, el Finanzgericht Berlin consideró que, por cuanto el Derecho nacional se había adaptado de manera conforme con la Sexta Directiva en lo relativo a las exenciones previstas en su artículo 13, parte A, apartado 1, letras c) y g), Kügler no podía invocar estas disposiciones. Así, dicho órgano jurisdiccional estimó, por una parte, que únicamente las personas físicas en las que concurren los requisitos para el ejercicio de profesiones médicas o sanitarias reúnen los requisitos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. Por otra parte, afirmó que Kügler no es un organismo al que se haya reconocido un carácter social, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, en la medida en que los prestadores de asistencia privados no figuran en la lista de establecimientos mencionados en el artículo 4, número 16, de la UStG.

19 En estas circunstancias, Kügler interpuso recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, el cual decidió suspender el curso del procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las tres cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Se aplica la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE únicamente cuando presta la asistencia un "particular", o es independiente de la forma jurídica de la empresa que realiza tal prestación?

2) En el caso de que la exención sea asimismo aplicable a las sociedades de capital: ¿se aplica la exención, en su totalidad o en parte, a las operaciones que realiza una sociedad de capital, que consistan en asistencia ambulatoria (tratamiento terapéutico, asistencia personal básica y asistencia a domicilio) efectuadas por enfermeros y enfermeras titulados?

3) ¿Están comprendidos los servicios mencionados en el ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Directiva 77/388/CEE, y puede dicha disposición ser invocada por un particular?»

Sobre la primera cuestión

20 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide, si la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia médica o sanitaria a que se refiere dicha norma.

21 El Finanzamt sostiene que, en virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario y los términos empleados para designar dichas exenciones se han de interpretar estrictamente, la asistencia debe efectuarse como parte del ejercicio de las profesiones médicas y sanitarias, por lo que el ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), queda necesariamente limitado a las personas físicas.

22 En cambio, Kügler, los Gobiernos alemán y sueco, así como la Comisión, consideran, esencialmente, que la exención a que se refiere el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no depende de la forma jurídica de la empresa que presta la asistencia, por lo que también están exentos los servicios prestados por personas jurídicas.

23 El Gobierno alemán recuerda que, teniendo en cuenta el principio de neutralidad fiscal, debe darse el mismo trato a las personas físicas y a las personas jurídicas.

24 Según dicho Gobierno, del tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, que se refiere a la «asistencia a personas físicas», se desprende que, por lo que respecta a la exención, lo relevante es el tipo de actividad de que se trate. Sostiene que corroboran dicha interpretación los principios generales de la Sexta Directiva y, en particular, sus artículos 2 y 4. A su juicio, además, el objetivo de la exención fiscal está justificado, en particular, por la necesidad de reducir los costes médicos y favorecer el acceso a la protección de la salud.

25 Debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, las exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que deben situarse en el contexto general del sistema común del IVA establecido por la Sexta Directiva (véanse, en particular, las sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 18; de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Rec. p. 1737, apartado 11, y de 5 de junio de 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, apartado 21).

26 Además, debe señalarse que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva define las operaciones exentas en función de la naturaleza de los servicios prestados, sin mencionar la forma jurídica del prestador.

27 Para que la asistencia médica esté exenta, dicha disposición, interpretada literalmente, no exige que la preste un sujeto pasivo revestido de una forma jurídica concreta. Basta que se cumplan dos requisitos, a saber, que se trate de asistencia médica y que ésta sea prestada por personas que posean la capacitación profesional exigida.

28 No contradice esta interpretación la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual 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 prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véase, en particular, la sentencia SDC, antes citada, apartado 20).

29 En efecto, la exención de los servicios médicos prestados por personas jurídicas es conforme con el objetivo de reducir el coste de la asistencia médica (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia, C-76/99, Rec. p. I-249, apartado 23), así como 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 particular, la sentencia

de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 19).

30 A este respecto, debe recordarse que 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 la asistencia que se menciona en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva dependiera de la forma jurídica por medio de la cual el sujeto pasivo ejerce su actividad (véase, en este sentido, la sentencia Gregg, antes citada, apartado 20).

31 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia médica o sanitaria mencionada en dicha disposición.

Sobre la segunda cuestión

32 Mediante la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva se aplica a la asistencia de carácter terapéutico, así como a la asistencia personal básica y a la asistencia en las tareas domésticas efectuada por una sociedad de capital que gestiona un servicio de asistencia ambulatoria a domicilio mediante enfermeros titulados.

33 El Finanzamt, el Gobierno alemán y la Comisión, contrariamente a lo que alega Kügler, consideran que la exención del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva se aplica exclusivamente a los tratamientos de carácter terapéutico, es decir, a la asistencia destinada a la prevención, diagnóstico o curación de una enfermedad. Las demás actividades relativas a la asistencia personal básica y la asistencia en las tareas domésticas no están comprendidas en el ámbito de dicha excepción por cuanto, en sí mismas, no contribuyen a la curación del paciente, ya que no tienen fines directamente terapéuticos.

34 Para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, procede examinar de manera consecutiva el lugar donde deben prestarse los servicios para que pueda aplicarse la exención mencionada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva y el tipo de servicios comprendidos en el ámbito de aplicación de dicha norma.

35 En relación con el lugar donde deben prestarse los servicios, el Tribunal de Justicia ya declaró en su sentencia de 23 de febrero de 1988, Comisión/Reino Unido (353/85, Rec. p. 817), apartados 32 y 33, que, en contraposición al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, que se refiere a prestaciones que comprenden un conjunto de cuidados médicos, realizados normalmente sin ánimo de lucro, en establecimientos que tienen finalidades sociales, como la salvaguardia de la salud humana, la letra c) se aplica a prestaciones realizadas fuera de organismos hospitalarios y en el marco de una relación de confianza entre el paciente y quien le presta asistencia, relación que se desarrolla normalmente en la consulta profesional de este último.

36 De ello se deduce que el objeto de las letras b) y c) del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuyos ámbitos de aplicación son distintos, consiste en regular la totalidad de las exenciones de los servicios médicos en sentido estricto. La letra b) de esta disposición exime todas las prestaciones de servicios realizadas en el marco hospitalario, mientras que la letra c) pretende eximir la asistencia médica prestada fuera de dicho ámbito, tanto en las consultas privadas del prestador como en el domicilio del paciente o en otro lugar.

37 Por lo que respecta a la determinación del tipo de asistencia que se inscribe en el concepto de «asistencia» a personas físicas, utilizado en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, como se ha recordado en el apartado 28 de la presente sentencia, los términos

utilizados para designar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva deben interpretarse en sentido estricto (véase, en particular, la sentencia Stichting Uitvoering Financiële Acties, antes citada, apartado 13).

38 A este respecto, en su sentencia de 14 de septiembre de 2000, D. (C-384/98, Rec. p. I-6795), apartado 18, el Tribunal de Justicia ya declaró que el concepto de «asistencia a personas físicas» no permite una interpretación que incluya intervenciones médicas realizadas con una finalidad distinta de la de diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o anomalías de la salud.

39 Así pues, habida cuenta del principio de interpretación estricta de toda disposición que tenga por objeto establecer una exención al impuesto sobre el volumen de negocios, las prestaciones que no tienen tal finalidad terapéutica deben excluirse del ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva (sentencia D., antes citada, apartado 19).

40 De ello se deduce que únicamente puede quedar exenta en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva la asistencia prestada a las personas, fuera del marco hospitalario, en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias, con fines de prevención, diagnóstico y curación, con exclusión de las demás actividades relativas a la asistencia personal básica y a la asistencia en las tareas domésticas.

41 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva se aplica a la asistencia de carácter terapéutico dispensada por una sociedad de capital que gestiona un servicio de asistencia ambulatoria, incluida la asistencia a domicilio, prestada por enfermeros titulados, con exclusión de la asistencia personal básica y la asistencia en las tareas domésticas.

Sobre la tercera cuestión

42 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si las actividades de asistencia personal básica y asistencia en las tareas domésticas realizadas por un servicio ambulatorio a personas dependientes física o económicamente constituyen prestaciones de servicios directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva y, en caso afirmativo, si dicha disposición puede ser invocada por un sujeto pasivo.

43 En relación con la primera parte de esta cuestión, todas las partes que han presentado observaciones sobre el particular consideran que las actividades de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas prestadas por un servicio de asistencia ambulatoria están comprendidas en el ámbito de aplicación de dicha disposición.

44 A este respecto, baste señalar que del tenor literal del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva se desprende que, mientras que la asistencia de carácter terapéutico está exenta en virtud de la letra c) de dicha disposición, las actividades de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas realizadas por un servicio de asistencia ambulatoria a personas dependientes física o económicamente, como eran las personas que se beneficiaban de los servicios de Kügler, están relacionadas, en principio, con la ayuda social, por lo que están comprendidas en el concepto de «prestaciones directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social» a que se refiere la letra g) de dicha disposición.

45 Con la segunda parte de esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva tiene efecto directo, de forma que pueda ser invocado por un sujeto pasivo ante el juez nacional.

46 Con carácter preliminar, debe recordarse que, en lo que atañe a la República Federal de Alemania, esta cuestión se plantea únicamente respecto al período anterior al año 1992, en la medida en que, desde esta fecha la exención fiscal se aplica también a los servicios prestados por establecimientos que dispensan asistencia ambulatoria a personas que la necesitan.

47 Kügler sostiene que es un organismo al que se ha reconocido su carácter social, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva y que, por lo tanto, pudo invocar esta disposición, incluso antes de que el legislador alemán ejerciera su facultad discrecional al incorporar la letra e) al artículo 4, número 16, de la UStG. Así, Kügler alega que, incluso al margen del Derecho fiscal, es un organismo al que puede reconocerse su carácter social y que, de este modo, puede acogerse a la exención. A este respecto, la demandante en el proceso principal afirma que las disposiciones nacionales aplicables (Derecho federal, Derechos de los Estados federados, práctica administrativa) permiten determinar las personas a las que se aplican dichas disposiciones, personas que, por lo tanto, pueden invocar el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva.

48 El Gobierno alemán y el Finanzamt rechazan de plano la idea de que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva pueda tener efecto directo, subrayando que, si bien la exención fiscal que establece dicha disposición puede aplicarse a organismos que no son de Derecho público, ello es a condición de que previamente «el Estado miembro de que se trate [haya reconocido] su carácter social». Así, hasta tanto no se haya reconocido a un organismo, reconocimiento que, según afirman, sólo puede producirse por el cauce de un proceso legislativo, un particular no puede invocar dicha disposición, pues consideran que no es incondicional.

49 En cambio, la Comisión señala que, si existen elementos que permitan afirmar que el Estado miembro de que se trate considera de una manera u otra que un organismo tiene carácter social, corresponderá a la autoridad competente de dicho Estado apreciar si son suficientes para considerar cumplido el requisito del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva. A tal efecto, según la Comisión, no es necesario que dicho reconocimiento tenga lugar por vía legislativa, como sostiene el Gobierno alemán.

50 Además, la Comisión excluye la posibilidad de que el artículo 13, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva, que confiere a los Estados miembros la facultad de sujetar al cumplimiento de determinados requisitos la concesión, en particular, de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, influya de algún modo en el carácter incondicional y suficientemente preciso de dicha disposición, en la medida en que el Estado miembro de que se trate no haya ejercido la referida facultad.

51 Debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 25; de 25 de mayo de 1993, Mohsche, C-193/91, Rec. p. I-2615, apartado 17, y de 26 de septiembre de 2000, IGI, C-134/99, Rec. p. I-7717, apartado 36), en todos los casos en que las disposiciones de una Directiva parecen ser, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, pueden ser invocadas contra cualquier disposición nacional no conforme a la Directiva, o en la medida en que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado.

52 En primer lugar, aunque el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva disponga que los Estados miembros deben aplicar las exenciones previstas «en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de [dichas] exenciones [...] y de evitar todo posible fraude, evasión y abuso», un Estado miembro no puede invocar, frente a un contribuyente que puede demostrar que su situación fiscal está comprendida efectivamente en una de las categorías de exención enunciadas por la Sexta Directiva, el hecho de no haber adoptado las disposiciones destinadas, precisamente, a facilitar la aplicación de esa misma exención (véase,

en relación con el artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva, la sentencia Becker, antes citada, apartado 33).

53 En segundo lugar, procede señalar que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva menciona, de manera suficientemente precisa e incondicional, las actividades a las que se aplica la exención.

54 Por último, en relación con el concepto de «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», como ha señalado el Gobierno alemán, es cierto que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva concede a los Estados miembros una facultad discrecional para reconocer tal carácter a determinados organismos.

55 En la medida en que los Estados miembros observen los límites de la facultad discrecional que les otorga el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, no podrá reconocerse a los particulares, sobre la base de dicha disposición, la condición de organismo de carácter social frente al Estado miembro de que se trate.

56 Desde este punto de vista, cuando un particular solicita que se le reconozca la condición de organismo de carácter social, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales examinar si las autoridades competentes han observado dichos límites aplicando los principios comunitarios, en particular, el principio de igualdad de trato.

57 Por consiguiente, corresponderá a las autoridades nacionales determinar los organismos a los que debe reconocerse un carácter social a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, de conformidad con el Derecho comunitario y bajo el control de los órganos jurisdiccionales nacionales, en particular, atendida la práctica seguida por la administración competente en situaciones análogas.

58 En el asunto principal, el órgano jurisdiccional remitente podrá así tomar en consideración la existencia de disposiciones específicas, tanto nacionales como regionales, legales o de carácter administrativo, fiscales o de seguridad social; el hecho de que asociaciones que realicen las mismas actividades que la demandante en el procedimiento principal ya disfruten de una exención comparable, habida cuenta del carácter de interés general de dichas actividades, así como la posibilidad de que los seguros de enfermedad establecidos por la ley o los organismos de seguridad social con los que los operadores privados, como la demandante en el procedimiento principal, mantienen relaciones contractuales, asuman, en una parte importante, los costes de los servicios prestados por la demandante en el procedimiento principal.

59 No puede desvirtuar esta conclusión la posibilidad, prevista en el artículo 13, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva, de supeditar la concesión de las exenciones previstas en el apartado 1 de esta disposición, al cumplimiento de uno o varios requisitos.

60 En efecto, dicha limitación a la regla de no sujeción al impuesto no tiene sino un carácter eventual y un Estado miembro que no haya adoptado las medidas necesarias a tal fin no puede invocar su propia omisión para denegar a un sujeto pasivo una exención a la que puede legítimamente aspirar en virtud de la Sexta Directiva.

61 Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión que los servicios de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas prestados por un servicio de asistencia ambulatoria a personas dependientes física o económicamente constituyen prestaciones de servicios directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva. Un sujeto pasivo puede invocar ante un órgano jurisdiccional nacional la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva con el fin de oponerse a una normativa nacional incompatible con dicha disposición. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional, atendidos todos los elementos

pertinentes, determinar si el sujeto pasivo es un organismo al que deba reconocerse carácter social a efectos de dicha disposición.

Decisión sobre las costas

Costas

62 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán y sueco, 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 en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 3 de febrero de 2000, declara:

1) La exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), 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, no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia médica o sanitaria mencionada en dicha disposición.

2) La exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva 77/388 se aplica a la asistencia de carácter terapéutico dispensada por una sociedad de capital que gestiona un servicio de asistencia ambulatoria, incluida la asistencia a domicilio, prestado por enfermeros titulados, con exclusión de la asistencia personal básica y la asistencia en las tareas domésticas.

3) a) Los servicios de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas prestados por un servicio de asistencia ambulatoria a personas dependientes física o económicamente constituyen prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y la seguridad social, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva 77/388.

b) Un sujeto pasivo puede invocar ante un órgano jurisdiccional nacional la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva 77/388 con el fin de oponerse a una normativa nacional incompatible con dicha disposición. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional, atendidos todos los elementos pertinentes, determinar si el sujeto pasivo es un organismo al que deba reconocerse carácter social a efectos de dicha disposición.