

Downloaded via the EU tax law app / web

Asuntos acumulados C-18/05 y C-155/05

Casa di cura privata Salus SpA

contra

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Napoli 4

y

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Firenze 1

contra

Villa Maria Beatrice Hospital Srl

(Peticiones de decisión prejudicial planteadas por la Commissione tributaria provinciale di Napoli y por la Commissione tributaria regionale di Firenze)

«Artículo 104, apartado 3, párrafo segundo, del Reglamento de Procedimiento — Sexta Directiva IVA — Artículo 13, parte B, letra c) — Exenciones — Entregas de bienes afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta y que no han sido objeto del derecho de deducción»

Sumario del auto

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

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

El primer inciso del artículo 13, parte B, letra c), de la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debe interpretarse en el sentido de que la exención que establece sólo es aplicable a la reventa de bienes que han sido adquiridos previamente por un contribuyente para atender a las necesidades de una actividad exenta en virtud del citado artículo, en la medida en que el IVA abonado con motivo de la adquisición inicial de tales bienes no haya sido objeto de un derecho de deducción.

(véanse el apartado 31 y el fallo)

AUTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 6 de julio de 2006 (*)

«Artículo 104, apartado 3, párrafo segundo, del Reglamento de Procedimiento – Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte B, letra c) – Exenciones – Entregas de bienes afectados exclusivamente a

una actividad declarada exenta y que no han sido objeto del derecho de deducción»

En los asuntos acumulados C?18/05 y C?155/05,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por la Commissione tributaria provinciale di Napoli (C?18/05) y por la Commissione tributaria regionale di Firenze (C?155/05) (Italia), mediante resoluciones de 15 de julio de 2004 y de 23 de marzo de 2005, recibidas en el Tribunal de Justicia el 20 de enero de 2005 y el 6 de abril de 2005, en los procedimientos entre

Casa di cura privata Salus SpA (C?18/05)

y

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4,

y

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 (C?155/05)

y

Villa Maria Beatrice Hospital Srl,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J. Makarczyk (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. R. Schintgen y L. Bay Larsen, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. R. Grass;

informados los órganos jurisdiccionales remitentes de que el Tribunal de Justicia se propone resolver mediante auto motivado, con arreglo al artículo 104, apartado 3, de su Reglamento de Procedimiento;

habiéndose instado a los interesados a los que se refiere el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia para que, en su caso, presenten sus observaciones al respecto;

oído el Abogado General;

dicta el siguiente

Auto

1 Las peticiones de decisión prejudicial se refieren fundamentalmente a la interpretación del primer inciso del artículo 13, parte B, 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

Marco jurídico

Normativa comunitaria

2 A tenor del artículo 13 de la Sexta Directiva:

«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 estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos;

[...]

B. Otras exenciones

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 abusos:

[...]

c) las entregas de bienes que estuvieran afectados a una actividad declarada exenta por este artículo, o por la letra b) del apartado 3 del artículo 28, siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho de deducción, así como las entregas de bienes cuya adquisición o afectación hubiera estado privada del derecho de deducción, conforme a lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 17;

[...]»

3 El artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva establece:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

b) las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes importados;

[...]»

Normativa nacional

4 A tenor del artículo 10 del Decreto del Presidente de la República nº 633, de 26 de octubre

de 1972, por el que se crea y se regula el impuesto sobre el valor añadido (decreto del Presidente della Repubblica n. 633, Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, de 26 de octubre de 1972; suplemento ordinario nº 1 de la GURI nº 292, de 11 de noviembre de 1972; en lo sucesivo, «Decreto presidencial 633/1972»), se declaran exentos del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»):

«[...]

18) los servicios sanitarios de diagnóstico, cura y rehabilitación prestados a las personas en el ejercicio de las profesiones sanitarias reglamentadas, con arreglo al artículo 99 del texto refundido de las normas en materia de sanidad, aprobado mediante Real Decreto de 27 de julio de 1934, nº 1265, en su versión posterior modificada, o previstas mediante decreto del ministro de Sanidad, previo acuerdo con el ministro de Economía y Hacienda;

19) los servicios médicos y de hospitalización prestados por hospitales o clínicas y demás establecimientos de asistencia sanitaria concertados que tengan personalidad jurídica y por [organizaciones sin ánimo de lucro], incluidos el suministro de medicamentos, el material sanitario y los servicios de alimentación, así como los cuidados sanitarios prestados en establecimientos termales [...].»

5 El artículo 1, apartado 4, del Decreto legislativo nº 313, de 2 de septiembre de 1997; en lo sucesivo, «Decreto legislativo 313/1997»), introdujo en el artículo 10 del Decreto presidencial 633/1972 un apartado 27 *quinquies*, en virtud del cual quedan exentas del IVA «las entregas de bienes cuya adquisición o importación hubiera determinado la exclusión total del derecho a la deducción del impuesto correspondiente con arreglo a los artículos 19, 19 *bis* 1 y 19 *bis* 2».

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-18/05

6 La Casa di cura privata Salus SpA (en lo sucesivo, «Salus») es un centro médico que presta servicios sanitarios en el marco de convenios celebrados con el Servizio Sanitario Nazionale (Servicio sanitario nacional). Dichas actividades están exentas del IVA en virtud de la normativa por la que se adapta el Derecho interno al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

7 Salus sostiene que el artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva obliga a los Estados a declarar también exentas las entregas de bienes afectados exclusivamente a una actividad exenta, por lo que solicitó a la Agenzia delle Entrate – Ufficio di Napoli 4 (agencia tributaria nº 4 de Nápoles) la devolución de 2.880.535.000 liras italianas (ITL) (1.487.672,17 euros) que había abonado en concepto de IVA durante los años 1998 a 2000. Contra la decisión desestimatoria implícita de la administración tributaria, Salus interpuso un recurso ante la Commissione tributaria provinciale di Napoli el 13 de marzo de 2003.

8 El órgano jurisdiccional remitente observó determinadas divergencias en la jurisprudencia italiana en relación con la aplicación de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva a las entregas de bienes afectados a una actividad exenta.

9 Así, la jurisprudencia mayoritaria interpreta dicha disposición en el sentido de que establece una exención de carácter objetivo, aplicable por el mero hecho de que los bienes adquiridos se destinen a actividades exentas, de modo que se han estimado solicitudes de devolución del impuesto no deducido en casos similares al del presente asunto.

10 En cambio, según una orientación jurisprudencial minoritaria, con la que se alinea el órgano jurisdiccional remitente, la citada disposición se refiere únicamente a la exención de la venta de bienes efectuada por personas que no se benefician del derecho a deducción como consecuencia de la exención de su actividad, en la medida en que el bien cedido estaba destinado exclusivamente a una actividad exenta.

11 En este contexto, la Commissione tributaria provinciale di Napoli decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿La exención establecida por el artículo 13, parte B, letra c), de la Directiva nº 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, se refiere al impuesto sobre el valor añadido soportado por la adquisición de bienes afectados a operaciones exentas o bien al caso en que el sujeto que haya adquirido bienes afectados al desarrollo de tales operaciones los entregue posteriormente a otros sujetos?

2) ¿Dicha disposición contiene normas incondicionales y suficientemente precisas y, por ello, de aplicación inmediata en el ordenamiento nacional?

3) ¿Qué importancia tiene, por lo que se refiere a su aplicabilidad inmediata, lo dispuesto en el artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva, según el cual, al adaptar el Derecho interno a la disposición [parte B, letra c)], los Estados miembros deben establecer las condiciones para “evitar todo posible fraude, evasión o abuso”?»

Asunto C-155/05

12 El 16 de septiembre de 2002, Villa Maria Beatrice Hospital Srl (en lo sucesivo, «VMB Hospital») presentó a la Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 (agencia tributaria nº 1 de Florencia) nueve solicitudes de devolución de una suma de 1.799.779,46 euros, más los intereses vencidos o que iban a vencer, en concepto de IVA indebidamente abonado durante los años 1998 a 2000, por una parte, y de una suma total de 1.987.090,64 euros abonada en concepto de IVA durante los años 1992 a 1997, por otra. Contra la decisión implícita desestimatoria de tales solicitudes, el VMB Hospital interpuso un recurso ante la Commissione tributaria provinciale di Firenze el 15 de abril de 2003.

13 VMB Hospital alegaba que su actividad principal consiste en prestar servicios médicos y de hospitalización bajo un régimen de acreditación ante el Servizio Sanitario Nazionale y que dicha actividad está exenta del IVA en virtud de la normativa nacional por la que se adaptó el Derecho interno al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

14 VMB Hospital sostenía, en concreto, que el legislador italiano no había declarado exentas las entregas de bienes afectados exclusivamente a actividades contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva, de modo que no pudo deducir íntegramente el IVA por dichas entregas durante los años 1992 a 2000. Además, VMB Hospital señaló que el Decreto legislativo 313/1997, adoptado a raíz de la sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de junio de 1997, Comisión/Italia (C-45/95, Rec. p. I-3605), no garantiza la plena adaptación del Derecho nacional a la Sexta Directiva.

15 Mediante sentencia de 3 de diciembre de 2003 y 19 de enero de 2004, la Commissione tributaria provinciale di Firenze estimó el recurso.

16 El 20 de mayo de 2004, la Agenzia delle Entrate – Ufficio di Firenze 1 interpuso un recurso de apelación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando, entre otras

cosas, que el órgano jurisdiccional de primera instancia había interpretado erróneamente el artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva.

17 El órgano jurisdiccional remitente considera que la modificación del artículo 10 del Decreto presidencial 633/1972 por el Decreto legislativo 313/1997 no introduce una exención generalizada para todos los bienes afectados exclusivamente a una actividad exenta o privados del derecho de deducción, como se declaró en la sentencia Comisión/Italia, antes citada, sino que limita la exención exclusivamente a las entregas de bienes adquiridos o importados sin derecho de deducción total del impuesto correspondiente. La exención sólo se refiere, por tanto, a los bienes adquiridos con un IVA no deducible, utilizados en operaciones exentas y revendidos a continuación.

18 En este contexto, la Commissione tributaria regionale di Firenze decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿El artículo 10, apartado 2^o *quinquies*, del Decreto presidencial de 26 de octubre de 1972, nº 633 es conforme con el artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, de 17 de mayo de 1977?»

Sobre la acumulación de los asuntos C?18/05 y C?155/05

19 Dada la conexión entre los dos asuntos, procede acumularlos a los efectos del presente auto, con arreglo al artículo 43 del Reglamento de Procedimiento, en relación con el artículo 103 del mismo Reglamento.

Sobre la primera cuestión prejudicial en el asunto C?18/05 y sobre la cuestión prejudicial en el asunto C?155/05

20 Por considerar que la respuesta a dichas cuestiones no suscita ninguna duda razonable, el Tribunal de Justicia, de conformidad con el artículo 104, apartado 3, párrafo segundo, de su Reglamento de Procedimiento, comunicó al órgano jurisdiccional remitente que se proponía resolver mediante auto motivado e instó a los interesados a los que se refiere el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia para que, en su caso, presentaran sus observaciones al respecto.

21 En sus observaciones, Salus y VMB Hospital mantienen sus respectivas posturas y proponen que se responda a la cuestión planteada que el artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los bienes cedidos a una persona que ejerce en exclusiva una actividad exenta, si no han sido objeto de un derecho de deducción, también deben considerarse exentos del impuesto o bien dar lugar al derecho de deducción.

Observaciones preliminares

22 Con carácter preliminar, por lo que se refiere a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente en el asunto C?155/05, es preciso recordar que, en el marco del artículo 234 CE, el Tribunal de Justicia no es competente para pronunciarse sobre la interpretación de disposiciones legislativas o reglamentarias nacionales ni sobre la conformidad de tales disposiciones con el Derecho comunitario (en este sentido, véanse las sentencias de 18 de noviembre de 1999, Teckal, C?107/98, Rec. p. I?8121, apartado 33, y de 4 de marzo de 2004, Barsotti y otros, C?19/01, C?50/01 y C?84/01, Rec. p. I?2005, apartado 30).

23 No obstante, frente a cuestiones formuladas de manera impropia o sobrepasando el marco de las funciones que le atribuye el artículo 234 CE, el Tribunal de Justicia tiene la facultad de

extraer, de todos los elementos facilitados por el órgano jurisdiccional remitente y, especialmente, de los fundamentos de Derecho de la resolución de remisión, los elementos de Derecho comunitario que requieren una interpretación, habida cuenta del objeto del litigio (véanse, a este respecto, las sentencias de 29 de noviembre de 1978, Pigs Marketing Board, 83/78, Rec. p. 2347, apartado 26; de 17 de junio de 1997, Codiesel, C-105/96, Rec. p. I-3465, apartado 13, y de 26 de mayo de 2005, António Jorge, C-536/03, Rec. p. I-4463, apartado 16).

24 A la luz de la resolución de remisión en el asunto C-155/05, debe entenderse que el órgano jurisdiccional remitente solicita que se interprete el primer inciso del artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva.

Sobre las cuestiones prejudiciales

25 Mediante sus cuestiones, los órganos jurisdiccionales remitentes desean saber fundamentalmente si la exención del IVA prevista en el primer inciso del artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva se refiere al IVA soportado en el momento de la adquisición de bienes que van a ser afectados exclusivamente a una de las actividades contempladas en el mismo artículo o bien si dicha exención se aplica sólo en caso de reventa de dichos bienes.

26 A este respecto, es preciso recordar que, según una jurisprudencia reiterada, 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 o entrega de bienes efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en este sentido, entre otras, las sentencias de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 29, y de 9 de febrero de 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, Rec. p. I-0000, apartado 13).

27 Dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA y, por tanto, deben definirse en el ámbito comunitario (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen, C-8/01, Rec. p. I-13711, apartado 37; de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec. p. I-11237, apartado 16, y de 1 de diciembre de 2005, Ygeia, C-394/04 y C-395/04, Rec. p. I-0000, apartado 15).

28 En concreto, el primer inciso del artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva obliga a los Estados miembros a declarar exentas aquellas entregas de bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta por este artículo, siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho de deducción (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 12).

29 Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva tiene por objeto evitar una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 15).

30 De este modo, el primer inciso del artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva, mediante la exención que contempla, permite evitar que la reventa de bienes sea objeto de un nuevo gravamen, cuando tales bienes hayan sido adquiridos previamente por un contribuyente para atender a las necesidades de una actividad exenta en virtud del mismo artículo y, por tanto, con motivo de esta adquisición se haya abonado definitivamente el IVA sin posibilidad de deducirlo.

31 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión planteada en el asunto C-18/05 y a la única cuestión planteada en el asunto C-155/05 que el primer inciso del artículo 13, parte B,

letra c), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la exención que establece sólo es aplicable a la reventa de bienes que han sido adquiridos previamente por un contribuyente para atender a las necesidades de una actividad exenta en virtud del citado artículo, en la medida en que el IVA abonado con motivo de la adquisición inicial de tales bienes no haya sido objeto de un derecho de deducción.

Sobre las cuestiones segunda y tercera en el asunto C?18/05

32 De la resolución de remisión se desprende que, a la luz de la respuesta dada a la primera cuestión en el asunto C?18/05, las cuestiones segunda y tercera planteadas en dicho asunto ya no son necesarias para resolver el litigio principal. Por consiguiente, no es preciso responder a dichas cuestiones.

Costas

33 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante los órganos jurisdiccionales remitentes, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

El primer inciso del artículo 13, parte B, 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, debe interpretarse en el sentido de que la exención que establece sólo es aplicable a la reventa de bienes que han sido adquiridos previamente por un contribuyente para atender a las necesidades de una actividad exenta en virtud del citado artículo, en la medida en que el IVA abonado con motivo de la adquisición inicial de tales bienes no haya sido objeto de un derecho de deducción.

Firmas

* Lengua de procedimiento: italiano.