

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 8 de octubre de 2020 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Exenciones — Artículo 132, apartado 1, letra g) — Prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social — Elaboración de dictámenes sobre el estado de dependencia — Sujeto que actúa por cuenta del servicio médico del seguro de dependencia — Organismos a los que se reconoce su carácter social»

En el asunto C-657/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 10 de abril de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de septiembre de 2019, en el procedimiento entre

Finanzamt D

y

E,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por la Sra. A. Prechal (Ponente), Presidenta de la Sala Tercera, en funciones de Presidenta de la Sala Octava, y el Sr. F. Biltgen y la Sra. L. S. Rossi, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Finanzamt D, por el Sr. P. Kröger, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. J. Möller y la Sra. S. Eisenberg, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. L. Mantl y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Finanzamt D (en lo sucesivo, «Administración tributaria») y E en relación con la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) respecto de los servicios prestados por esta última, consistentes en elaborar dictámenes de evaluación de la dependencia de los asegurados de una caja del seguro de dependencia, en calidad de subcontratista del servicio médico de dicha caja.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 131 de la Directiva del IVA, que figura en el capítulo 1 del título IX de esta, titulado «Disposiciones generales», establece lo siguiente:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

4 El capítulo 2 del título IX de la Directiva del IVA lleva como epígrafe «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general». Este capítulo comprende los artículos 132 a 134 de dicha Directiva.

5 El artículo 132, apartado 1, de la citada Directiva tiene el siguiente tenor:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

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 realizadas por las residencias de tercera edad, 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 134 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, en los siguientes casos:

a) cuando las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones

exentas;

[...]»

Derecho alemán

7 El artículo 1, apartado 1, punto 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), en su versión aplicable al litigio principal (BGBl. I 2008, p. 2794) (en lo sucesivo, «UStG»), dispone que estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un empresario en el territorio nacional en el marco de su actividad empresarial.

8 A tenor del artículo 4 de la UStG, de entre las operaciones comprendidas en el artículo 1, apartado 1, punto 1, de dicha Ley quedan exentas las siguientes:

«[...]

14. a) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones de médico, dentista, profesional sanitario (Heilpraktiker), fisioterapeuta, matrona, o de cualquier otra actividad profesional médica o sanitaria análoga. [...]

b) los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, incluidos el diagnóstico, los exámenes médicos, la medicina preventiva, la rehabilitación, la asistencia al parto y las prestaciones de residencias de la tercera edad, así como las operaciones directamente relacionadas con estas, realizadas por entidades de Derecho público. [...]

15. Los servicios que los organismos legales de seguridad social [...]

a) se presten recíprocamente;

b) presten a los asegurados [...]

15a. Las prestaciones que los servicios médicos del seguro de enfermedad (artículo 278 [del Libro V del Sozialgesetzbuch —Código de la seguridad social alemán—]) [...] se proporcionen recíprocamente o proporcionen a las entidades gestoras de conformidad con las disposiciones legales [...]

16. Las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la gestión de centros de asistencia o cuidados de personas que precisen asistencia física, mental o psicológica, efectuadas por:

[...]

k) [a partir del 1 de julio de 2013: 1)] centros a los que, en el año natural anterior, los costes de la asistencia o los cuidados hayan sido sufragados, en al menos el 40 % de los casos [25 % a partir del 1 de julio de 2013], total o mayoritariamente por entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social [...].»

9 El artículo 18 del libro XI del Código de seguridad social, en su versión aplicable al litigio principal (BGBl. I 2012, p. 2246) (en lo sucesivo, «SGB XI»), establece lo siguiente:

«1. Las cajas del seguro de dependencia encomendarán al servicio médico del seguro de enfermedad u otros expertos independientes la verificación de las condiciones de la dependencia y la evaluación de la magnitud de esta última. En el marco de estos exámenes, el servicio médico

o los expertos que actúen por cuenta de la caja del seguro de dependencia deberán determinar, mediante un examen del solicitante, las dificultades a las que se enfrenta este al ejecutar las tareas contempladas en el artículo 14, apartado 4, así como la naturaleza, la magnitud y la duración probable de la necesidad de la asistencia requerida, y deberán establecer si existe una limitación grave de la capacidad de responder a las necesidades de la vida cotidiana [...]. Además, procederá establecer, en su caso, las medidas apropiadas, necesarias y razonables para eliminar, reducir o prevenir el agravamiento de la dependencia, incluidos los servicios de reeducación y de rehabilitación médicas; a este respecto, los asegurados tendrán derecho a acceder a servicios de reeducación y rehabilitación médicas prestados por la institución competente [...].

[...]

7. Las funciones del servicio médico serán ejercidas por médicos, en estrecha colaboración con los cuidadores y demás profesionales competentes. [...]

10 El artículo 53 *bis* del SGB XI establece lo siguiente:

«La Spitzenverband Bund der Pflegekassen (Confederación de cajas del seguro de dependencia) adoptará directrices en el ámbito del seguro social de dependencia en relación con:

1. la cooperación de las cajas del seguro de dependencia con los servicios médicos;
2. la ejecución y la garantía de una evaluación única;
3. los informes y estadísticas que deben elaborar los servicios médicos;
4. la garantía de calidad de la evaluación y del asesoramiento prestado [...];
5. los principios de la formación complementaria y continua.

Las directrices deberán ser aprobadas por el Ministerio Federal de Sanidad. Los servicios médicos se someterán a dichas directrices.»

11 La sección B1 de las Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien — BRi) [Directrices de la Confederación de Cajas del Seguro de Dependencia (Confederación del Seguro Obligatorio de Enfermedad) sobre la evaluación de la dependencia (Directrices de evaluación)], en su versión de 8 de junio de 2009, prevé, en particular, que «las evaluaciones serán realizadas por expertos formados y cualificados», entre los que figuran «médicos, enfermeros y otros profesionales a disposición del servicio médico para hacer frente a la carga de trabajo habitual». Esta sección B1 dispone que, «para responder a los picos de solicitudes y cuestiones técnicas específicas, el servicio médico podrá recurrir a médicos, enfermeros u otros profesionales competentes cualificados como personal externo». A tenor de dicha sección, «cuando, con carácter excepcional, se recurra a médicos liberales, a enfermeros de servicios de asistencia domiciliaria, a empresas asistenciales con carácter lucrativo, así como a personas que ejercen una actividad independiente en el ámbito de la asistencia sanitaria, se velará por que no se produzcan conflictos de intereses».

12 El punto 2 de los requisitos de cualificación de los expertos, establecidos por las Richtlinien des GKV-Spitzenverband zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien — UGu-RiLi) [Directrices de la Confederación de Cajas del Seguro de Dependencia sobre la colaboración de cajas del seguro de dependencia con otros expertos independientes (Directrices sobre los expertos independientes)], en su versión de 6

de mayo de 2013, fija, en particular, las «condiciones profesionales» «requeridas para el ejercicio de la profesión de experto, en el sentido de las Directrices relativas al procedimiento de determinación de la dependencia, así como sobre la concreción del contenido del instrumento de evaluación en virtud del [SGB XI] (Directrices de evaluación-BRi)». Según el citado punto 2, los médicos autorizados cumplirán estas condiciones de conformidad con los requisitos establecidos en ese mismo punto.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 La recurrida en casación en el litigio principal es una enfermera titulada, con formación médica básica y estudios superiores en ciencias de la enfermería, además de estudios complementarios en gestión de la calidad en el ámbito asistencial. Sus actividades profesionales incluyen, asimismo, la prestación imponible de servicios docentes en el ámbito de los cuidados relativos a la dependencia.

14 Entre los años 2012 y 2014, la recurrida en casación en el litigio principal elaboró diversos dictámenes sobre el estado de dependencia de distintos pacientes para el Medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (Servicio médico del seguro de enfermedad de Baja Sajonia, Alemania; en lo sucesivo, «MDK»), con el fin de determinar el alcance de los derechos de estos a los servicios de asistencia a cargo de la caja del seguro de dependencia. Durante este período, el MDK le remitía mensualmente una relación de los servicios prestados, sin incluir el IVA. La recurrida en casación en el litigio principal declaraba dichos servicios como exentos del IVA.

15 A raíz de una inspección, la Administración tributaria consideró que la actividad de evaluación de la dependencia no era una actividad exenta del impuesto ni por el Derecho nacional ni por el Derecho de la Unión. En consecuencia, mediante resoluciones de 3 de febrero de 2015, aumentó el volumen de negocios declarado por la recurrida en casación en el litigio principal en los importes netos facturados al MDK y fijó el IVA adeudado por esta última correspondiente a los años 2012 y 2013, así como los pagos a cuenta del IVA correspondientes a los tres primeros trimestres del año 2014.

16 Contra estas resoluciones, la recurrida en casación en el litigio principal interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional competente en primera instancia, que este estimó en lo esencial. Basándose en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, dicho órgano jurisdiccional consideró que la elaboración de dictámenes en materia asistencial estaba exenta del IVA en cuanto «prestación de servicios directamente relacionada con la asistencia social y con la seguridad social», en el sentido de dicha disposición. En este contexto, señaló que, desde noviembre de 2012, las cajas del seguro de dependencia están jurídicamente facultadas para encomendar a expertos independientes tareas de evaluación de los asegurados, de modo que, en virtud de la delegación del MDK, la recurrida en casación en el litigio principal podía invocar dicha exención.

17 La Administración tributaria interpuso recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando que las disposiciones nacionales en materia de exención del IVA, que no prevén exención alguna en lo que atañe a los servicios de evaluación controvertidos en el litigio principal, son conformes con el Derecho de la Unión.

18 El órgano jurisdiccional remitente señala que, según el Derecho nacional, la recurrida en casación en el litigio principal no puede disfrutar de una exención del IVA para los servicios de evaluación de que se trata. No obstante, dicha órgano jurisdiccional no excluye que esta tenga la posibilidad de acogerse a la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA para las prestaciones directamente relacionadas con la asistencia social y con la

seguridad social.

19 Sin embargo, según dicho órgano jurisdiccional, no es seguro que la recurrida en casación en el litigio principal pueda acogerse a dicha exención. En efecto, para que pueda beneficiarse de tal exención, deben cumplirse dos requisitos. Por un lado, el requisito según el cual los servicios de que se trate deben ser indispensables y estar directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social podría considerarse cumplido, dado que los servicios de evaluación de la dependencia, como los prestados por la recurrida en casación en el litigio principal, permiten a la caja del seguro de dependencia de que se trata apreciar la situación de dependencia de sus asegurados, a efectos de determinar su derecho a prestaciones incluidas en la asistencia social y en la seguridad social.

20 No obstante, en su opinión, existen dudas a este respecto, en la medida en que, según la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente, que hace referencia a la sentencia de 12 de marzo de 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), las prestaciones de servicios no se consideran directamente relacionadas con la asistencia social cuando no se prestan directamente a la persona dependiente, sino a un organismo que necesita de tales prestaciones para la ejecución, a favor de dicha persona, de sus propias prestaciones exentas.

21 Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en la sentencia de 20 de noviembre de 2003, *Unterperinger* (C-212/01, EU:C:2003:625), el Tribunal de Justicia descartó la existencia de un derecho a exención en virtud del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA en una situación comparable a la controvertida en el litigio principal, que se caracterizaba por la emisión de un dictamen relativo al estado de salud de una persona con vistas a la atribución de una pensión de invalidez.

22 Por otro lado, según el órgano jurisdiccional remitente, si se admitiera que unos servicios de evaluación de la dependencia, como los prestados por la recurrida en casación en el litigio principal, constituyen prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, se plantearía la cuestión de si el prestador de que se trata puede ser calificado de organismo al que el Estado miembro en cuestión ha reconocido su carácter social, y cumple, por tanto, el segundo requisito establecido en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA.

23 A este respecto, en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente no excluye que tal reconocimiento pueda derivarse del hecho de que el prestador de que se trata haya prestado sus servicios como subcontratista por cuenta de un organismo reconocido por el Derecho nacional, en este caso el MDK, dado que el concepto de organismo reconocido por el Derecho nacional también puede incluir a personas físicas o entidades privadas con ánimo de lucro. Si bien corresponde a los Estados miembros dictar las normas relativas al reconocimiento de tales organismos y, según la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente, el reconocimiento como organismo de carácter social no se extiende a subcontratistas de tal organismo, podría llegarse a otra conclusión basada en el hecho de que, debido a la existencia de directrices para la evaluación de la dependencia, existen disposiciones que regulan el recurso a terceros por parte del MDK para realizar estas evaluaciones.

24 En segundo lugar, si bien la subcontratación, en sí misma, no es suficiente a estos efectos, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el reconocimiento como organismo de carácter social podría derivarse del hecho de que los costes del subcontratista son soportados por los organismos de seguridad social, ya que esta asunción de los costes constituye, según el Derecho de la Unión, un dato pertinente en este sentido. Sin embargo, en el presente asunto, la caja de que se trata solo soporta estos costes de forma indirecta y a tanto alzado, a saber, a través del MDK, que paga al subcontratista. Según la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente,

puede bastar con la financiación indirecta de los costes por los organismos de seguridad social, pero subsisten dudas al respecto, en la medida en que el legislador alemán, al transponer la Directiva del IVA, recurrió parcialmente, en este contexto, al concepto de «retribución», concepto que puede requerir que los organismos de seguridad social asuman de forma consciente y voluntaria los costes.

25 En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si, cuando los costes correspondientes al subcontratista son soportados indirectamente por un organismo de seguridad social, el reconocimiento de dicho subcontratista como organismo de carácter social puede supeditarse a la celebración efectiva de un contrato con un organismo de asistencia social o de seguridad social, o si basta, a tal efecto, con que fuese posible celebrar un contrato con arreglo al Derecho nacional. Señala, al respecto, que este Derecho prevé, desde el 30 de octubre de 2012, la posibilidad de que las cajas del seguro de dependencia encarguen a expertos independientes que evalúen, por cuenta del MDK, la dependencia de los asegurados. Estos expertos independientes deben responder a las exigencias de cualificación establecidas de forma detallada en las directrices adoptadas por dichas cajas. Podría considerarse que, en esta situación, existe un contrato, siempre que el Derecho de la Unión lo autorice.

26 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En circunstancias como las del procedimiento principal, en que un sujeto pasivo, por cuenta del [MDK], redacta dictámenes sobre el estado de dependencia de los pacientes, ¿existe una actividad comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva [del IVA]?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial:

a) Para el reconocimiento de una empresa como organismo de carácter social en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva [del IVA], ¿basta con que dicha empresa preste servicios como subcontratista por cuenta de un organismo reconocido por el Derecho nacional como organismo de carácter social en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva [del IVA]?

b) En caso de respuesta negativa a la letra a) de la segunda cuestión prejudicial: en circunstancias como las del procedimiento principal, ¿el hecho de que las cajas del seguro de enfermedad y de dependencia asuman a tanto alzado los costes de un organismo reconocido con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva [del IVA] basta para que un subcontratista de dicho organismo se considere también como organismo reconocido?

c) En caso de respuesta negativa a las letras a) y b) de la segunda cuestión prejudicial: ¿puede un Estado miembro supeditar el reconocimiento del carácter social de un organismo a que el sujeto pasivo haya celebrado efectivamente un contrato con una institución de la seguridad social o de asistencia social, o para dicho reconocimiento basta con que, con arreglo al Derecho nacional, fuese posible celebrar tal contrato?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

27 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que:

- la elaboración de dictámenes de evaluación de la dependencia por un experto independiente, por cuenta del servicio médico de una caja del seguro de dependencia —dictámenes que son utilizados por esta última para apreciar el alcance de los derechos a las prestaciones de asistencia social y de seguridad social de los que pueden disfrutar sus asegurados—, constituye una prestación de servicios directamente relacionada con la asistencia social y con la seguridad social;
- esta disposición se opone a que se deniegue a dicho experto el reconocimiento como organismo de carácter social, incluso si, en primer lugar, este presta sus servicios relativos a la elaboración de dictámenes de evaluación de la dependencia como subcontratista, a petición de dicho servicio médico, que sí ha recibido tal reconocimiento, en segundo lugar, los costes de elaboración de estos dictámenes son soportados, de manera indirecta y a tanto alzado, por la caja del seguro de dependencia de que se trate, y, en tercer lugar, dicho experto tiene la posibilidad, en virtud del Derecho interno, de celebrar, directamente con esta caja, un contrato relativo a la elaboración de esos dictámenes para beneficiarse de dicho reconocimiento, pero no ha hecho uso de tal posibilidad.

28 Según una jurisprudencia reiterada, los términos empleados para definir las exenciones previstas en el artículo 132 de la Directiva del IVA deben interpretarse en sentido estricto. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 132 hayan de interpretarse de tal manera que estas queden privadas de sus efectos (véase, en particular, la sentencia Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, apartado 22 y jurisprudencia citada).

29 En cuanto al objetivo perseguido por la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, al garantizar un trato más favorable en materia de IVA a determinadas prestaciones de servicios de interés general realizadas en el sector social, esta exención trata de reducir el coste de estos servicios y de hacerlos más accesibles a los particulares que puedan beneficiarse de la referida exención (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvence, C?335/14, EU:C:2016:36, apartado 41).

30 Del tenor de esta disposición, se desprende que la exención prevista en ella se aplica a las prestaciones de servicios y a las entregas de bienes que estén, por una parte, «directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social» y, por otra, «realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social» (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de noviembre de 2102, Zimmermann, C?174/11, EU:C:2012:716, apartado 21).

31 Por lo que respecta, en primer lugar, al requisito según el cual las prestaciones de servicios deben estar directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, este debe interpretarse a la luz del artículo 134, letra a), de la Directiva del IVA, que exige, en cualquier caso, que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios de que se trate sean indispensables para la realización de las operaciones incluidas en la asistencia social y en la seguridad social (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de febrero de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C?415/04, EU:C:2006:95, apartados 24 y 25).

32 Pues bien, en el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente señala que las prestaciones de servicios controvertidas en el litigio principal, consistentes en elaborar dictámenes de evaluación de la dependencia, cumplen, en principio, este requisito, en la medida en que, según sus apreciaciones, compartidas, en esencia, por los interesados a los que se refiere el

artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que han presentado observaciones, estos dictámenes, elaborados por un experto debidamente formado, son necesarios para la buena ejecución, por parte de la caja del seguro de dependencia de que se trata, de sus funciones en materia de asistencia y de seguridad social, entre las que se encuentran, en particular, la financiación de los cuidados relacionados con la dependencia en favor de sus asegurados.

33 No obstante, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas relacionadas con el hecho de que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia podría deducirse que las prestaciones de servicios, aunque sean necesarias para garantizar la correcta ejecución de las prestaciones de asistencia y de seguridad social, no se consideran, sin embargo, directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social cuando no se prestan directamente a la persona dependiente, sino a otro sujeto pasivo, que necesita de dichas prestaciones para poder realizar sus propias prestaciones exentas.

34 A este respecto, en primer término, si bien es cierto, como resulta de la mención de las prestaciones de servicios realizadas por las residencias de la tercera edad en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, que la exención prevista en esta disposición comprende, en concreto, prestaciones de apoyo y atención que benefician directamente a las personas objeto de las medidas de asistencia social y de seguridad social de que se trata, ni el tenor de dicha disposición ni su objetivo permiten suponer que deban excluirse de esta exención las prestaciones de servicios que, sin ser realizadas directamente a favor de las citadas personas, no dejen de ser indispensables para la realización de las operaciones de asistencia social y de seguridad social. Este puede ser el caso de las prestaciones de servicios, como las controvertidas en el litigio principal, que permiten a la entidad encargada de la ejecución de estas operaciones determinar si los interesados tienen derecho a recibir prestaciones de asistencia social y de seguridad social y adoptar decisiones al respecto.

35 En efecto, por un lado, habida cuenta del tenor del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, esta disposición no establece ningún requisito relativo al destinatario de las operaciones exentas, sino que atribuye importancia a la naturaleza intrínseca de esas operaciones y a la condición del operador que presta los servicios o suministra los bienes de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de enero de 2016, *Les Jardins de Jouvence*, C?335/14, EU:C:2016:36, apartado 46).

36 Por otro lado, como ha señalado el Gobierno alemán, el objetivo de la exención controvertida en el litigio principal, que consiste en reducir el coste de las operaciones contempladas en dicha disposición, corrobora la interpretación según la cual la exención del IVA de prestaciones de servicios, como las controvertidas en el litigio principal, no depende de la cuestión de a quién se prestan, ya que constituyen una etapa indispensable en la ejecución de las medidas de asistencia social y de seguridad social y que, por tanto, el hecho de someterlas al IVA tendría necesariamente el efecto de aumentar el coste de dichas operaciones.

37 Por consiguiente, para que las prestaciones de servicios relativas a la elaboración de dictámenes de evaluación de la dependencia sean consideradas directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, no es necesario que estos servicios sean prestados directamente a las personas dependientes (véase, por analogía, la sentencia de 14 de junio de 2007, *Horizon College*, C?434/05, EU:C:2007:343, apartados 31 y 32).

38 En segundo término, en este contexto, carece de pertinencia la circunstancia de que las prestaciones de servicios controvertidas sean realizadas por la recurrida en casación en el litigio principal, en su condición de subcontratista, para otro sujeto pasivo, en este caso el MDK, que necesita de dichas prestaciones para poder realizar sus propias prestaciones exentas, las cuales

efectúa para la caja del seguro de dependencia de que se trata.

39 A este respecto, si bien el Tribunal de Justicia, en el apartado 28 de la sentencia de 12 de marzo de 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), consideró, en cuanto a la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA, que las prestaciones de servicios relativas a la puesta de trabajadores a disposición de otro sujeto pasivo no constituyen, como tales, prestaciones de servicios de interés general realizadas en el sector social, no se deriva de ello que prestaciones de servicios diferentes, a saber, las relacionadas con la elaboración de dictámenes de evaluación de la dependencia, que consta que son, como tales, indispensables para que la caja del seguro de dependencia en cuestión pueda cumplir plenamente sus tareas de carácter social, no estén directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social por el mero hecho de que sean prestadas al MDK en régimen de subcontratación.

40 Por otra parte, es cierto que el Tribunal de Justicia consideró, en el apartado 43 de la sentencia de 20 de noviembre de 2003, *Unterpertinger* (C-212/01, EU:C:2003:625), en el contexto del artículo 13 A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), cuyo tenor reproduce sin cambios sustanciales el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, que un servicio que consiste en elaborar un dictamen médico y que tiene por objeto responder a las preguntas que se formulan con motivo de una solicitud de dictamen, pero que se presta con el fin de permitir que un tercero adopte una decisión que produzca efectos jurídicos con respecto al interesado o a otras personas, no está exenta del IVA como «asistencia a personas físicas», dado que la finalidad principal de dicha prestación realizada mediante tal dictamen no consiste en proteger, mantener o restablecer la salud de la persona de que se trate por medio de operaciones exentas, sino en cumplir un requisito legal o contractual previsto en el proceso decisorio relativo a la concesión de una pensión de invalidez.

41 No obstante, como ha señalado la Comisión Europea, de ello no se desprende que la elaboración de dictámenes de evaluación del estado de dependencia de una persona, como los controvertidos en el litigio principal, no sea indispensable ni esté directamente relacionada con la ejecución por la caja en cuestión de las operaciones de asistencia social y de seguridad social que tiene encomendadas.

42 En segundo lugar, por lo que se refiere al requisito según el cual las prestaciones de servicios, para quedar exentas, deben ser efectuadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia resulta que la recurrida en casación en el litigio principal no está comprendida en el concepto de «otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA.

43 Procede recordar que el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA no precisa los requisitos y modalidades de reconocimiento del carácter social de organismos que no sean entidades de Derecho público. Así pues, en principio, corresponde al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento a tales organismos, de modo que los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación al respecto (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de enero de 2016, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, apartados 32 y 34).

44 En este sentido, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, para determinar los organismos que no sean de Derecho público a los que debe reconocerse carácter social, las

autoridades nacionales deben tomar en consideración varios elementos, de acuerdo con el Derecho de la Unión y bajo el control de los tribunales nacionales. Entre dichos elementos pueden figurar la existencia de disposiciones específicas, tanto nacionales como regionales, legales o de carácter administrativo, fiscales o de seguridad social, el carácter de interés general de las actividades del sujeto pasivo de que se trate, el hecho de que otros sujetos pasivos que desarrollen las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar, así como la posibilidad de que seguros de enfermedad u otros organismos de seguridad social con los que los operadores privados mantienen relaciones contractuales, se hagan cargo, en gran parte, del coste de las prestaciones en cuestión (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, apartado 58, y de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvance, C-335/14, EU:C:2016:36, apartado 35).

45 Solo si el Estado miembro no ha respetado los límites de su facultad de apreciación podrá invocar el sujeto pasivo la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA para oponerse a una norma nacional incompatible con dicha disposición. En ese caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional, atendidos todos los elementos pertinentes, determinar si el sujeto pasivo es una entidad a la que deba reconocerse carácter social a efectos de dicha disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, apartados 28 y 32).

46 En el presente asunto, si bien la recurrida en casación en el litigio principal prestó sus servicios como subcontratista del MDK, que disfruta, en virtud del Derecho alemán, de reconocimiento como organismo de carácter social, la propia recurrida en casación no ha sido objeto de tal reconocimiento. Según las explicaciones facilitadas, en particular, por la Administración tributaria y por el Gobierno alemán, en efecto, los expertos independientes, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 4, punto 16, letra k) [a partir del 1 de julio de 2013, letra l)], de la UStG, pueden ser reconocidos como organismos de carácter social si celebran directamente con la caja del seguro de dependencia un contrato para la prestación de dichos servicios, pues la celebración directa de tal contrato permite a la caja verificar por sí misma las competencias profesionales de esos expertos y garantizar, así, la calidad de los servicios prestados. Sin embargo, según estas mismas explicaciones, la recurrida en casación en el litigio principal no ha celebrado tal contrato, de modo que no puede invocar tal reconocimiento en virtud del Derecho alemán.

47 Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, a la vista de los elementos que ha señalado en su segunda cuestión prejudicial, si la República Federal de Alemania ha sobrepasado los límites de su facultad de apreciación al no prever la posibilidad de que se reconozca como organismo de carácter social a un experto independiente que se encuentre en una situación como la de la recurrida en casación en el litigio principal.

48 En este contexto, si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar esta cuestión teniendo en cuenta todos los elementos pertinentes, procede proporcionarle las siguientes precisiones.

49 En primer término, el hecho de que la intervención de expertos independientes en la evaluación del estado de dependencia de los asegurados de una caja del seguro de dependencia esté prevista en la sección B1 de las Directrices citadas en el apartado 11 de la presente sentencia no basta, por sí solo, para reconocer el carácter social a los expertos en cuestión, en la medida en que la existencia de disposiciones específicas relativas a las prestaciones de servicios efectuadas por estos solo es uno de los distintos elementos que deben tomarse en consideración para determinar este carácter social (véase, por analogía, la sentencia de 21 de enero de 2016, Les Jardins de Jouvance, C-335/14, EU:C:2016:36, apartado 39). Así sucede, *a fortiori*, en el

caso de autos, puesto que de estas mismas Directrices parece desprenderse que solamente es posible recurrir a expertos independientes «con carácter excepcional», en particular para responder a los «picos de solicitudes».

50 Por lo demás, conceder el reconocimiento como organismo de carácter social por el mero hecho de que el sujeto pasivo de que se trate haya sido contratado por otro sujeto pasivo ya reconocido como tal equivaldría, en definitiva, a autorizar a este último a ejercer la facultad de apreciación de que dispone el Estado miembro y, como ha señalado, en esencia, el Gobierno alemán, podría permitir eludir los criterios establecidos por el Derecho nacional para la concesión de dicho reconocimiento.

51 En segundo término, si bien es cierto que el hecho de que los costes de las prestaciones de que se trate sean soportados en gran parte por un organismo de seguridad social, como la caja del seguro de dependencia, constituye un elemento que debe tenerse en cuenta a efectos de evaluar la condición de organismo de carácter social del sujeto pasivo de que se trate, la importancia de este elemento es reducida cuando la asunción de esos costes por parte de dicha caja solo se efectúa, como en el caso de autos, de manera indirecta, a través del MDK, sin que se base en una decisión expresa de dicha caja o sin que derive de un contrato celebrado por esta con dicho sujeto pasivo a fin de prestar esos servicios. A este respecto, la mera una posibilidad de celebrar un contrato, sin que haya sido utilizada, no es suficiente.

52 En tercer término, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que otros sujetos pasivos de Derecho privado que desarrollen las mismas actividades que la recurrida en casación en el litigio principal gocen de un reconocimiento como organismo de carácter social en circunstancias similares a las que caracterizan la situación de esta última. Por consiguiente, sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde efectuar el órgano jurisdiccional remitente, no parece que la denegación de tal reconocimiento, en el presente asunto, viole el principio de neutralidad fiscal.

53 Así pues, las circunstancias señaladas por el órgano jurisdiccional remitente no demuestran que, en el litigio principal, la República Federal de Alemania haya sobrepasado los límites de la facultad de apreciación de que dispone a efectos de dicho reconocimiento, en virtud del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA.

54 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que:

- la elaboración de dictámenes de evaluación de la dependencia por un experto independiente, por cuenta del servicio médico de una caja del seguro de dependencia —dictámenes que son utilizados por esta última para apreciar el alcance de los derechos a las prestaciones de asistencia social y de seguridad social de los que pueden disfrutar sus asegurados—, constituye una prestación de servicios directamente relacionada con la asistencia social y con la seguridad social, siempre que sea indispensable para garantizar la correcta ejecución de las operaciones correspondientes;
- esta disposición no se opone a que se deniegue a dicho experto el reconocimiento como organismo de carácter social, incluso si, en primer lugar, este presta sus servicios relativos a la elaboración de dictámenes de evaluación de la dependencia como subcontratista, a petición de dicho servicio médico, que sí ha recibido tal reconocimiento, en segundo lugar, los costes de elaboración de estos dictámenes son soportados, de manera indirecta y a tanto alzado, por la caja del seguro de dependencia de que se trate, y, en tercer lugar, dicho experto tiene la posibilidad, en virtud del Derecho interno, de celebrar, directamente con esta caja, un contrato relativo a la

elaboración de esos dictámenes para beneficiarse de dicho reconocimiento, pero no ha hecho uso de tal posibilidad.

Costas

55 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Octava) declara:

El artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que:

- **la elaboración de dictámenes de evaluación de la dependencia por un experto independiente, por cuenta del servicio médico de una caja del seguro de dependencia —dictámenes que son utilizados por esta última para apreciar el alcance de los derechos a las prestaciones de asistencia social y de seguridad social de los que pueden disfrutar sus asegurados—, constituye una prestación de servicios directamente relacionada con la asistencia social y con la seguridad social, siempre que sea indispensable para garantizar la correcta ejecución de las operaciones correspondientes;**
- **esta disposición no se opone a que se deniegue a dicho experto el reconocimiento como organismo de carácter social, incluso si, en primer lugar, este presta sus servicios relativos a la elaboración de dictámenes de evaluación de la dependencia como subcontratista, a petición de dicho servicio médico, que sí ha recibido tal reconocimiento, en segundo lugar, los costes de elaboración de estos dictámenes son soportados, de manera indirecta y a tanto alzado, por la caja del seguro de dependencia de que se trate, y, en tercer lugar, dicho experto tiene la posibilidad, en virtud del Derecho interno, de celebrar, directamente con esta caja, un contrato relativo a la elaboración de esos dictámenes para beneficiarse de dicho reconocimiento, pero no ha hecho uso de tal posibilidad.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.