

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. CHRISTINE STIX-HACKL

presentadas el 10 de diciembre de 2002¹

I. Introducción

1. Mediante sus cuatro cuestiones prejudiciales, el Bundesfinanzhof desea averiguar en qué medida los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en un ambulatorio por una fundación que emplea a psicólogos no autorizados para ejercer como médicos deben quedar exentos del impuesto sobre el valor añadido con arreglo a los dos supuestos de exención de la Sexta Directiva IVA² (en lo sucesivo, «Directiva») relativos a las prestaciones de servicios médicos o de asistencia sanitaria en el ámbito de la medicina.

2. La Directiva establece la exención de las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las relacionadas directamente con las mismas en la medida en que hayan sido realizadas por entidades de Derecho público o entidades compara-

bles. También debe quedar exenta de impuestos la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias. Como quiera que, por motivos que se examinarán posteriormente, la fundación demandante no pudo acogerse a la segunda de las exenciones, solicitó del tribunal de casación que interpretara en sentido amplio el supuesto de exención mencionado en primer lugar.

3. A tal fin el órgano jurisdiccional remitente desea fundamentalmente averiguar, mediante las dos primeras cuestiones prejudiciales, en qué medida el supuesto de exención mencionado en primer lugar es aplicable al procedimiento principal. La tercera cuestión prejudicial gira en torno al supuesto de exención mencionado en segundo lugar. La cuarta cuestión prejudicial se refiere al eventual efecto directo de los dos supuestos de exención.

1 — Lengua original: alemán.

2 — 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).

II. Marco jurídico

- 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.»

A. Derecho comunitario

5. El artículo 13, parte A, apartado 2, de la Directiva establece:

4. El artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la 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:

«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 b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

[...]

- 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;

— 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;

de las empresas comerciales sometidas al impuesto sobre el valor añadido.»

B. Normativa nacional

- 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.

6. El artículo 4 de la Umsatzsteuergesetz 1980 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»)³ en la versión vigente a la sazón establece lo siguiente:

- b) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, si:

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

[...]

- 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

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

3 — BGBl. I 1979, p. 1953.

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.

- 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 y al menos el 40% de las prestaciones realizadas durante el año civil precedente lo hayan sido a favor de las personas mencionadas en el número 15, letra b) [...]»

[...]

7. En el artículo 4, nº 15, letra b), de la UStG se mencionan a las siguientes personas:

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:

«Asegurados del seguro social obligatorio, perceptores de asistencia social o [...] beneficiarios de una pensión de jubilación.»

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

8. Con arreglo a la jurisprudencia del Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Alemán), el artículo 3, apartado 1, de la Ley fundamental alemana prohíbe diferenciar únicamente en función de la forma jurídica si se aplica una exención del impuesto sobre el volumen de negocios para las actividades profesionales sanitarias o no. De acuerdo con dicha jurisprudencia, la exención del impuesto derivada del ejercicio de la actividad de un miembro de las profesiones enumeradas en el artículo 4, número 14, primera fase, de la UStG no está limitada a la persona de los profesionales de que se trate, sino que también puede ser invocada por una sociedad colectiva o de capital.

[...]

III. Antecedentes de hecho y cuestiones prejudiciales

9. La Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (en lo sucesivo, «fundación») es una fundación de utilidad pública de Derecho privado. Conforme a la resolución remitente, su objeto social consiste en la promoción de la psicología clínica mediante la práctica y la investigación. Pretende contribuir a mejorar los métodos de tratamiento mediante una adecuada investigación de los fundamentos y las aplicaciones y facilitar a la población el acceso a los resultados de la investigación clínico-psicológica. Con este fin dispone de un ambulatorio, en el que emplea a psicólogos que dispensan tratamiento psicoterapéutico a pacientes.

10. Los psicólogos empleados por la fundación en el ejercicio de 1990, objeto de litigio en el presente asunto, no eran médicos. Sin embargo, poseían un permiso con arreglo a la Heilpraktikergesetz (Ley relativa a los profesionales sanitarios) y habían recibido formación como psicoterapeutas.

11. Más del 40 % de las prestaciones efectuadas por la demandante en el ejercicio controvertido de 1990 tuvieron como destinatarios a asegurados del seguro social obligatorio, perceptores de asistencia social o beneficiarios de una pensión de jubila-

ción. Los miembros del consejo de dirección y los directivos de la fundación eran psicoterapeutas que podían ejercer como profesionales sanitarios.

12. El Finanzamt aplicó a las prestaciones realizadas por la fundación en 1990 el tipo impositivo reducido con arreglo al artículo 12, apartado 2, número 8, de la UStG. Entendía, a diferencia de la fundación, que dichas prestaciones no estaban exentas con arreglo al artículo 4, n° 16, letra c), de la UStG.

13. La fundación recurrió ante el Finanzgericht la liquidación correspondiente al ejercicio de 1990; alegó que, de acuerdo con una interpretación conforme con las normas constitucionales y la Directiva, los supuestos de exención no sólo incluyen las «prestaciones efectuadas bajo supervisión médica», sino también las prestaciones efectuadas por los centros de tratamiento psicoterapéutico dirigidos no por médicos, sino por psicólogos con una formación adicional en psicoterapia similar a la de los médicos especialistas y autorizados para ejercer como profesionales sanitarios. A su juicio, la denegación de la exención del impuesto da lugar a una desigualdad de trato no justificada objetivamente frente a la tributación de prestaciones comparables realizadas bajo supervisión médica.

14. El Finanzgericht consideró que ni las normas constitucionales ni el artículo 13, Parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, imponen una aplicación del artículo 4, número 16, letra c), de la UStG que vaya más allá de su tenor. Por tanto, desestimó la demanda debido a que la fundación no efectuaba las prestaciones a que se refiere el artículo 4, número 16, letra c), de la UStG bajo la supervisión de médicos.

15. Contra esta sentencia la fundación interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof; éste suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las cuatro cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en un ambulatorio por una fundación (asociación de utilidad pública) que emplea a psicólogos que poseen una jubilación con arreglo a la Heilpraktikergesetz (Ley relativa a los profesionales sanitarios), pero no están autorizados a ejercer como médicos, ¿están comprendidos dentro de las “prestaciones relacionadas directamente” con servicios de hospitalización y asistencia sanitaria a efectos del artículo 13, Parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE?

2) El concepto de “otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente

reconocidos” en el sentido del artículo 13, Parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE, ¿presupone la existencia de un procedimiento formal de reconocimiento, o puede basarse asimismo dicho reconocimiento en otras normas (por ejemplo, en normas relativas a la asunción de costes por parte de las instituciones de seguridad social) aplicadas con carácter general a los establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos?

¿Deja de aplicarse la exención del impuesto si las instituciones de seguridad social no reembolsan o sólo reembolsan parcialmente a los pacientes los gastos en tratamientos psicoterapéuticos dispensados por los citados empleados de la demandante?

3) Los tratamientos psicoterapéuticos dispensados por la demandante, ¿están exentos del impuesto, en virtud del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, por el hecho de que los psicoterapeutas que emplea hubieran podido dispensar los mismos tratamientos con exención del impuesto con arreglo al artículo 13, Parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE si lo hubieran hecho de manera autónoma como sujetos pasivos?

- 4) ¿Puede la demandante invocar la exención de las operaciones correspondientes a tratamientos psicoterapéuticos con arreglo al artículo 13, Parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 77/388/CEE?»

procedimiento se concentró en el supuesto de exención contemplado en la letra b).

IV. Sobre las cuestiones prejudiciales

16. Las cuestiones prejudiciales se refieren, por una parte, al supuesto de exención del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva y, por otra parte, al supuesto de exención del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva.

18. La demandante en el procedimiento principal alegó ante el órgano jurisdiccional remitente, en particular, que la disposición nacional —el artículo 4, número 16, de la UStG 1980—, adoptada para adaptar el Derecho nacional al artículo 13, Parte A, apartado 1, letra b) [en lo sucesivo, «letra b)»] es incompatible con el Derecho comunitario en la medida en que supedita la exención a que el tratamiento se realice bajo supervisión médica. Tal requisito no puede deducirse de la Directiva.

A. Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

17. Aunque la aplicación de la segunda disposición parece la más lógica, habida cuenta de que la fundación dispensa los tratamientos en un ambulatorio, las dos primeras cuestiones se refieren fundamentalmente al supuesto contemplado en la letra b). Obviamente ello se debe a que, al iniciarse el procedimiento principal, aún no se había conseguido la equiparación de las personas físicas y jurídicas a efectos de la normativa nacional de adaptación a la exención de impuestos contenida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c) [en lo sucesivo, «letra c)»], de forma que habría sido imposible conceder una exención a una persona jurídica. Por consiguiente, la controversia mantenida en el

19. En opinión del órgano jurisdiccional nacional, la aplicación de la exención a que se refiere la letra b) depende, en primer lugar, de manera determinante, de si puede considerarse que la fundación de que se trata ha realizado operaciones directamente relacionadas con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria. Así se deduce del hecho de que los tratamientos psicoterapéuticos dispensados por la fundación no son ni prestaciones de servicios de hospitalización ni de asistencia sanitaria en el sentido de asistencia sanitaria realizada bajo supervisión de facultativos autorizados para ejercer la medicina.

20. A continuación debe comprobarse si se cumple el siguiente requisito de la aplicación de la exención de la letra b), es decir, si la fundación contemplada, no es una entidad de Derecho público o un centro de cuidados médicos y de diagnóstico, pero sí constituye otro establecimiento de la misma naturaleza legalmente reconocido a efectos de esta disposición.

21. Puesto que las dos primeras cuestiones prejudiciales se refieren, por consiguiente, al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva y se basan en una interpretación determinada de esta disposición, me gustaría examinarlas conjuntamente.

1. Alegaciones de los participantes en el procedimiento

22. La *fundación* critica, en primer lugar, la forma en que el Bundesfinanzhof ha planteado la cuestión y expone que las prestaciones realizadas por los psicoterapeutas que emplea incluyen el diagnóstico, el tratamiento y la curación de enfermedades o alteraciones psíquicas, de manera que constituyen prestaciones médicas en el sentido de la sentencia de 14 de septiembre de 2000 dictada en el asunto C-384/98,⁴ relacionadas con la salud de las personas.

23. A este respecto, la fundación hace hincapié en que, a tales efectos, lo determinante es el contenido material de la prestación, y no la autorización formal para ejercer la medicina o una profesión similar asimilada a la de médico. Consiguientemente, por «prestaciones de asistencia sanitaria» no sólo deben entenderse las prestaciones realizadas por médicos, sino también las que llevan a cabo las personas autorizadas para desempeñar una profesión relacionada con la salud cuya titulación sea comparable a la de un médico, como los psicólogos a que se refiere el asunto principal.

24. El *Gobierno alemán* se opuso rotundamente a este criterio en la vista y propugnó una interpretación no demasiado amplia del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva aunque sólo sea en atención a su carácter de excepción. Invoca la sentencia de 11 de enero de 2001, dictada en el asunto C-76/99,⁵ en la que el Tribunal de Justicia declaró que la finalidad de la exención controvertida es garantizar que las prestaciones relacionadas directamente con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria no se hagan inaccesible a causa del precio. En su opinión, no deben tratarse más favorablemente otras formas de asistencia sanitaria. El Gobierno alemán considera que su interpretación resulta confirmada por el hecho de que, a diferencia de la letra c), la letra b) no distingue entre profesiones «médicas» y «sanitarias».

4 — D. (Rec. p. I-6795), apartados 17 y 18.

5 — Comisión/Francia (Rec. p. I-249), apartado 23.

25. Afirma que los tratamientos psicoterapéuticos que dispensa la fundación tampoco constituyen prestaciones «directamente relacionadas» con prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, puesto que la actividad de la fundación es completa y no guarda relación con tratamientos dispensados en otro lugar.

26. El *Gobierno danés* también se manifiesta a favor de interpretar de manera restrictiva la exención contemplada en la letra b). Entiende que dicha exención debe someterse al requisito de que el tratamiento sea una prestación de servicios de hospitalización o bien de servicios médicos en el sentido de ser dispensados por un médico autorizado para ello o que guarden suficiente relación con ese tipo de tratamientos hospitalarios o médicos.

27. En opinión de la *Comisión*, mediante su primera cuestión el órgano jurisdiccional nacional desea averiguar si los tratamientos psicoterapéuticos controvertidos, que no son dispensados por personas autorizadas para ejercer la Medicina, están incluidos en el concepto de «asistencia sanitaria» y/o en el de «demás [prestaciones] relacionadas directamente» [con dicha asistencia].

28. La *Comisión* se muestra partidaria de una interpretación amplia, conforme a la cual el concepto de «prestaciones de asistencia sanitaria» de la letra b) y el concepto de «asistencia a personas físicas» de la letra c) incluyen, en principio, las mismas prestaciones, en concreto, las prestaciones médicas relacionadas con la salud de las personas. A este respecto la *Comisión* señala que las prestaciones a que se refiere

la letra b) y las contempladas por la letra c) no se distinguen tanto por su naturaleza como por la forma en que se realiza la prestación.⁶

29. Además, continúa la *Comisión*, incluir los tratamientos psicoterapéuticos controvertidos en el concepto de «asistencia sanitaria» responde al sentido y a la finalidad de la exención de impuestos con arreglo a la letra b). A este respecto la *Comisión* se remite a la sentencia *Comisión/Francia*,⁷ en la que el Tribunal de Justicia declaró que el sentido y la finalidad de la exención de impuestos con arreglo a la letra b) consiste en «garantizar que el beneficio de la asistencia médica y hospitalaria no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dichos servicios que se produciría si éstos o las prestaciones relacionadas directamente con ellos fueran sometidos al IVA». La *Comisión* añade que en el presente asunto no se trata de prestaciones relacionadas directamente con servicios de asistencia sanitaria, ya que los tratamientos psicoterapéuticos de que se trata constituyen prestaciones autónomas.

30. La *Comisión* considera, consiguientemente, que la aplicación al asunto principal

6 — A este respecto cita expresiones contenidas en la sentencia de 23 de febrero de 1988, *Comisión/Reino Unido* (353/85, Rec. p. 817), apartados 32 y 33, conforme a la cual las prestaciones de la letra b) «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», mientras que las prestaciones de la letra c) son «prestaciones realizadas fuera de organismos hospitalarios y en el marco de una relación de confianza entre el paciente y el que le presta asistencia».

7 — Citada en la nota 5 *supra*, apartado 23.

de la exención a que se refiere la letra b) depende fundamentalmente de si la fundación debe ser considerada como «otro establecimiento de la misma naturaleza legalmente reconocido». Respecto a la segunda cuestión prejudicial, que se refiere a este aspecto, la *Comisión* y el *Gobierno danés* señalan que la Directiva no establece ningún procedimiento formal de reconocimiento. Por tanto, incumbe al Derecho nacional determinar la forma del reconocimiento.

31. La *Comisión* indica, no obstante, que el reconocimiento también podría resultar de circunstancias ajenas al Derecho tributario en la medida en que tengan relación con la actividad realizada. A este respecto reconoce que puede ser decisiva la asunción de costes por parte de los organismos gestores de los seguros sociales. Sin embargo considera que una asunción parcial de los costes no basta para permitir un reconocimiento parcial del establecimiento de que se trate.

32. En relación con el reconocimiento del establecimiento de que se trate, la *fundación* también entiende que es competencia del Derecho nacional. Añade que la asunción de los costes de las prestaciones que dispensa se realiza de la misma forma que la de las correspondientes prestaciones médicas, de forma que puede considerarse que es un establecimiento reconocido conforme al Derecho nacional.

33. El *Gobierno alemán* considera que, habida cuenta de la respuesta que propone a la primera cuestión prejudicial, no es necesario responder a la segunda. Con carácter subsidiario alega que el procedimiento de reconocimiento debe regirse por el Derecho nacional. Entiende que no es absolutamente imposible establecer criterios de reconocimiento ajenos al Derecho tributario, como, por ejemplo, la asunción de costes por parte de los organismos de gestión del seguro social; sin embargo señala que es preciso que la normativa nacional relativa al impuesto sobre el valor añadido tenga en cuenta esos criterios. El Gobierno alemán hace hincapié en que, conforme al Derecho alemán, a tal fin los establecimientos deberían realizar sus prestaciones bajo supervisión médica.

2. Apreciación

Sobre la naturaleza de las prestaciones

34. La aplicación de la exención contemplada en la letra b) requiere, en primer lugar, que los tratamientos psicoterapéuticos de que se trata puedan calificarse de prestaciones de asistencia sanitaria o de prestaciones relacionadas directamente con tal asistencia sanitaria. Por el contrario, no se discute que carece de relevancia el que constituyan prestaciones de servicios de hospitalización.

35. Debe recordarse previamente 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.⁸

36. Parece dudoso que los tratamientos psicoterapéuticos controvertidos estén incluidos en el concepto de prestaciones directamente relacionadas con asistencia sanitaria. La Comisión se ha remitido acertadamente a la sentencia Comisión/Francia,⁹ conforme a la cual este concepto se corresponde con la relación entre prestación accesoria y prestación principal. Sin embargo, las prestaciones controvertidas en el presente asunto no guardan, evidentemente, ninguna relación con otras prestaciones médicas: ni se realizan en el marco de un tratamiento hospitalario ni pueden considerarse complementarias de la asistencia médica prestada por un médico autorizado.

37. Conforme a la sentencia de 25 de febrero de 1999, dictada en el asunto C-349/96,¹⁰ «una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador». Puesto que las prestaciones controvertidas constituyen prestaciones independientes, en la medida en que no

guardan relación con prestaciones de servicios de hospitalización o de asistencia sanitaria, no pueden ser calificadas de prestaciones accesorias. Por tanto, no están incluidas entre las «relacionadas directamente» con las prestaciones de asistencia sanitaria.

38. La primera cuestión prejudicial debe interpretarse en el sentido de que, mediante ella, el órgano jurisdiccional *a quo* desea averiguar si los tratamientos psicoterapéuticos están incluidos en el concepto de asistencia sanitaria y, de ser así, en qué medida.

39. A este respecto, en el presente asunto se suscita en especial la duda de si debe considerarse que los tratamientos psicoterapéuticos controvertidos no están comprendidos en el concepto de «asistencia médica» por el mero hecho de que no se trata de prestaciones realizadas por personas autorizadas para ejercer la medicina.

40. A favor de este criterio se encuentra indudablemente el hecho de que las exenciones previstas por el artículo 13 de la Directiva deben interpretarse estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo.¹¹

8 — Sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 25, con más referencias.

9 — Citada en la nota 5 *supra*, apartado 25.

10 — CPP (Rec. p. I-973), apartado 30.

11 — Sentencia de 5 de junio de 1997, SDC (C-2/95, Rec. p. I-3017), apartado 20.

41. Sin embargo, en contra de tal interpretación restrictiva cabe alegar el sentido y la finalidad de dicho principio de interpretación estricta. En efecto, dicho principio tiene por objetivo garantizar que el trato fiscal favorable concedido por el artículo 13 a determinadas prestaciones únicamente se concedan a las prestaciones que se atengan al sentido y a la finalidad de la exención. Respecto al trato favorable de las prestaciones médicas concedidas por el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) o c), de la Directiva, la obligación de interpretarlas restrictivamente se aplica, por ejemplo, cuando se trate de determinar si la totalidad de las prestaciones que realiza un médico en el marco del ejercicio de su profesión pueden recibir un trato fiscal favorable o no.¹² Sin embargo, en el presente asunto no se trata de distinguir entre prestaciones concretas de un médico, sino de determinar el tratamiento tributario de prestaciones que, si hubieran sido realizadas por un médico autorizado, habrían podido acogerse indiscutiblemente a la exención.

42. En efecto, el Gobierno alemán no niega que los tratamientos psicoterapéuticos controvertidos se refieren a la salud de las personas. Por tanto, responden a la definición de asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias de la letra c), tal como la ha interpretado el Tribunal de Justicia en el sentido de considerar como tales las prestaciones de servicios médicos relativos a la salud de las personas.¹³

43. Por tanto, la imperativa interpretación estricta de las exenciones del artículo 13 de la Directiva no se opone, en principio, a equiparar, a efectos de la letra b), todos los tratamientos psicoterapéuticos, independientemente de que la persona que los dispensa disponga de autorización para ejercer la Medicina. Sin embargo, se suscita la cuestión de qué relevancia tiene el hecho de que los supuestos de exención contemplados en las letras b) y c) presenten un tenor literal distinto: mientras que la letra b) habla de «prestaciones de servicios de asistencia sanitaria», la letra c) se refiere a «asistencia a personas físicas».

44. La sentencia Kügler fue la última en la que el Tribunal de Justicia se ocupó de la relación entre estos dos supuestos de exención. En ella declaró lo siguiente: «[...] 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».¹⁴

45. Así, el Tribunal de Justicia entiende que existe una posibilidad de delimitar clara-

12 — Véase la sentencia D., citada en la nota 4 *supra*, apartados 15 y ss. Respecto a esta cuestión véanse también las conclusiones comunes que presenté en los asuntos Unterperthinger (C-212/01) y D'Ambrumenil (C-307/01), aún pendientes.

13 — Sentencia citada en la nota 4 *supra*, apartados 17 y 18.

14 — Citada en la nota 8 *supra*, apartado 36.

mente ambos supuestos de excepción, utilizando como criterio no la naturaleza de la prestación, sino su lugar de realización. Con este criterio el Tribunal de Justicia saca las consecuencias de la sentencia Comisión/Reino Unido.¹⁵ En esa sentencia el Tribunal de Justicia había declarado que, conforme a la letra b), deben eximirse de impuestos las prestaciones que consisten en un conjunto de prestaciones médicas realizadas normalmente sin ánimo de lucro en establecimientos de utilidad pública, como por ejemplo, las que tienen por objeto la protección de la salud humana, mientras que, conforme a la letra c), deben eximirse de impuestos las prestaciones que se realizan fuera de establecimientos sanitarios en el marco de una relación de confianza entre el paciente y la persona que presta la asistencia.

46. Por tanto, la distinta redacción de ambos supuestos de exención obedece a que cada supuesto se refiere a operaciones realizadas en distintos lugares —en establecimientos de utilidad pública en la letra b) y en otros lugares, especialmente consultorios, en la letra c)—. En cambio, la naturaleza de la prestación no parece ser determinante, de manera que el distinto tenor literal de los dos supuestos de excepción no se opone a aplicar la exención contemplada en la letra b) a los tratamientos psicoterapéuticos de que se trata en el procedimiento principal.

47. La subsunción de los tratamientos psicoterapéuticos controvertidos en el concepto de «asistencia sanitaria» también concuerda tanto con el sentido y la finalidad de la ventaja fiscal como con el principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido.

48. En relación con el sentido y la finalidad de la exención de impuestos de las prestaciones médicas, el Tribunal de Justicia ha considerado repetidamente que la finalidad de dicho privilegio fiscal es garantizar que «el beneficio de la asistencia médica y hospitalaria no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dichos servicios que se produciría si éstos o las prestaciones relacionadas directamente con ellos fueran sometidos al IVA».¹⁶ Sin embargo, por lo que a los costes se refiere, lo determinante no es tanto la persona que dispensa el tratamiento como el contenido de su prestación.

49. En la sentencia Kügler,¹⁷ el Tribunal de Justicia recuerda, además, 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». Si los empleados de la fundación están suficientemente capacitados, como psicólogos con formación adicional en psicoterapia, para que quede garantizada la equivalencia de sus prestaciones con las prestaciones realizadas

15 — Citada en la nota 6 *supra*, especialmente apartado 35.

16 — Véase la sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 5 *supra*, apartado 23.

17 — Citada en la nota 8 *supra*, apartado 30.

por médicos con la correspondiente especialización, el principio de neutralidad impositiva se opone a dispensar un trato distinto a las prestaciones realizadas por dichos dos grupos profesionales.

50. Por último, debe analizarse la alegación conforme a la cual la aplicación de la letra b) a tratamientos psicoterapéuticos como los prestados en el procedimiento principal da lugar a una yuxtaposición de los ámbitos de aplicación de la letra b) y de la letra c).

51. Habida cuenta de la clara delimitación que lleva a cabo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,¹⁸ la yuxtaposición quedaría excluida por regla general. En mi opinión, la citada afirmación del apartado 36 de la sentencia Kügler tampoco puede entenderse en el sentido de que los tratamientos psicoterapéuticos de que se trata no están incluidos en la letra b) por el mero hecho de que se realizan en un ambulatorio. Para averiguar si esta circunstancia tiene relevancia en la aplicación de la exención del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), habrá que examinar más bien si se trata de un establecimiento «de la misma naturaleza legalmente reconocido».

Sobre el reconocimiento de la fundación

52. En relación con la cuestión del reconocimiento de la fundación puedo ser breve, habida cuenta del amplio consenso que existe en las observaciones presentadas y la sentencia Kügler. Aunque la sentencia Kügler se refiere a la exención de impuestos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Directiva y al reconocimiento como organismo de carácter social previsto en dicha disposición, dicha exención es comparable a la de la letra b): su concesión también depende tanto de la naturaleza de la prestación como del lugar en que se realiza y la letra g) considera también como criterio determinante el carácter de entidad de Derecho público o de otro organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social. El tenor literal de la letra g) parece sólo más claro en la medida en que menciona expresamente la competencia del Estado miembro en materia del reconocimiento.

53. En el presente asunto tampoco se discute que la cuestión de si un establecimiento ha sido legalmente reconocido a efectos de la aplicación de la exención contemplada en la letra b) debe dirimirse aplicando el Derecho nacional, puesto que la Directiva no contiene ninguna norma al respecto. Por tanto, la sentencia Kügler es pertinente; conforme a dicha sentencia «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 confor-

18 — Véanse los puntos 44 y 45, *supra*.

midad 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». ¹⁹

55. Debido a la similitud del contenido normativo de las letras g) y b) ²¹ estas indicaciones también son pertinentes para interpretar la letra b).

54. Respecto a la cuestión de qué medidas nacionales deben tenerse en cuenta, el Tribunal de Justicia señaló en la misma sentencia lo siguiente: «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.» ²⁰

56. Por todas estas consideraciones propongo responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda en el sentido de que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388 comprende los tratamientos psicoterapéuticos que dispensan en un ambulatorio psicólogos empleados por una fundación que no estén autorizados para ejercer la Medicina como «prestaciones de asistencia sanitaria» y no como «las demás [prestaciones] relacionadas directamente con las mismas». Corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar, partiendo de las circunstancias pertinentes, si un sujeto pasivo es un «establecimiento de la misma naturaleza legalmente reconocido» a los efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva.

19 — Citada en la nota 8 *supra*, apartado 57.

20 — Citada en la nota 8 *supra*, apartado 58.

21 — La letra g) se refiere a las «prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social», de manera que también aquí se suscita la cuestión del reconocimiento por los organismos competentes de seguridad social, al igual que sucede con la letra b).

B. Sobre la tercera cuestión prejudicial

1. Alegaciones de los participantes en el procedimiento

57. Respecto a la tercera cuestión prejudicial, los participantes en el procedimiento discrepan en relación con la necesidad de responder a ella. Sin embargo, hay que señalar que coinciden ampliamente en las respuestas que proponen.

58. El *Gobierno alemán* considera que no es preciso responder a esta cuestión dado que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva constituye un régimen especial en relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), por lo que la primera disposición prevalece sobre la segunda. La *Comisión* indica que el Bundesfinanzhof plantea la tercera cuestión prejudicial únicamente para el caso de que la exención de la letra b) no sea aplicable. Considera que, sin embargo, es preciso responder a la tercera cuestión, puesto que corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si la exención de la letra b) es aplicable en el asunto principal.

59. Respecto a la relación entre las exenciones contempladas en las letras b) y c), la *fundación* alega que, por razones de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, la letra c) constituye una norma especial en relación con la letra b). En efecto, la interpretación amplia del concepto de «prestaciones de asistencia sanitaria» de la

letra b) que ella propugna da lugar a que las «profesiones médicas y sanitarias» a que se refiere la letra c) también estén incluidas en la letra b). La fundación considera, por tanto, que debe responderse a la tercera cuestión prejudicial.

60. Por lo que se refiere al presente asunto, la fundación hace hincapié en que las prestaciones realizadas por los psicoterapeutas que emplea estarían exentas de impuestos si las dispensaran en un consultorio privado. En este contexto la fundación señala que al margen de la existencia de un contrato laboral, esos psicoterapeutas desempeñan su actividad con responsabilidad propia y no están sujetos a instrucciones.

61. El *Gobierno alemán* también indica que los psicoterapeutas empleados por la fundación podrían haber dispensado los mismos tratamientos con exención de impuestos si los realizaran de manera autónoma como sujetos pasivos, porque las prestaciones psicoterapeutas dispensadas por psicólogos son «asistencia a personas física realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias» a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva.

62. Tanto el *Gobierno danés* como la *Comisión* indican que el ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva no se limita a las personas físicas.

2. Apreciación

63. Me gustaría señalar de antemano que, sin perjuicio de la relación entre las exenciones contempladas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), a que ya me he referido,²² considero necesario responder a la tercera cuestión. En efecto, como ha indicado acertadamente la Comisión, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si la exención de la letra b) es aplicable al presente asunto.

64. Por lo demás, es posible prescindir de un análisis pormenorizado de las observaciones formuladas por los participantes en el procedimiento porque la respuesta a la tercera cuestión prejudicial se desprende directamente de la sentencia Kügler.²³

65. Mediante su primera cuestión prejudicial en el asunto Kügler, el Bundesfinanzhof deseaba averiguar si la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia médica o sanitaria mencionada en dicha disposición. A este respecto el Tribunal de Justicia declaró que «la exención prevista

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

66. El Tribunal de Justicia fundamenta su respuesta señalando que el tenor literal del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), no supedita la exención a que el sujeto pasivo tenga una forma jurídica concreta.²⁴ Basta que se trate de asistencia médica —o sanitaria— y que ésta sea prestada por personas que posean la capacitación profesional exigida. El Tribunal de Justicia señala, además, que dicha interpretación es conforme con el objetivo de reducir el coste de la asistencia médica.²⁵ Por último, esta interpretación se atiene al principio de neutralidad fiscal, que 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.²⁶

67. Puesto que, en el procedimiento principal, los psicólogos empleados por la fundación realizan indiscutiblemente prestaciones de asistencia a personas físicas y poseen la capacitación profesional exigida, la respuesta a la primera cuestión prejudicial del asunto Kügler es perfectamente aplicable al presente asunto.

22 — Véanse los puntos 44 y ss. *supra*.

23 — Citada en la nota 8 *supra*.

24 — *Loc. cit.* apartado 27.

25 — *Loc. cit.* apartado 29.

26 — *Loc. cit.* apartados 29 y 30.

C. Sobre la cuarta cuestión prejudicial

1. Observaciones de los participantes en el procedimiento

68. La cuarta cuestión prejudicial se refiere al eventual efecto directo de las exenciones contempladas en las letras b) y c) del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Directiva.

69. La *fundación* llama la atención, en particular, sobre la adaptación de ordenamiento jurídico alemán a la Directiva, que considera inadecuada. Afirma que, en la adaptación de la normativa nacional al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva, el legislador nacional supeditó la exención a un requisito adicional, en concreto, que las prestaciones se realicen «bajo supervisión médica». De esa forma se origina una desigualdad de trato, incompatible con el principio de neutralidad fiscal, entre determinadas prestaciones médicas excluidas en la República Federal de Alemania de la exención y las mismas prestaciones realizadas en otros Estados miembros que conceden la exención. Por consiguiente, la fundación propugna una interpretación del Derecho nacional que sea conforme con la Directiva y prescinda de dicho requisito, incompatible en su opinión con la Directiva.

70. El *Gobierno alemán* niega que los supuestos de excepción de las letras b) y c) tengan efecto directo, puesto que ninguno de los dos cumplen el requisito del carácter incondicional de su contenido. En

efecto, conforme a la letra b) la exención depende del reconocimiento del establecimiento de que se trate por parte del Estado miembro, de manera que éste dispone de cierto margen de discrecionalidad. Conforme a la letra c) también corresponde al Estado miembro definir qué debe entenderse por profesiones médicas y sanitarias.

71. Según la *Comisión*, la posibilidad que el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Directiva concede a los Estados miembros, especialmente en relación con el apartado 1, letra b), de supeditar la concesión de exenciones al cumplimiento de determinados requisitos no se opone, en principio, a la aplicación directa del apartado 1 de dicho artículo. El artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Directiva tampoco se opone al efecto directo del apartado 1 porque se trata de una restricción de carácter eventual, que, conforme a la jurisprudencia, no impide el efecto directo.²⁷

72. Además, la Comisión entiende que el requisito de reconocimiento legal del establecimiento de que se trate por parte del Estado miembro tampoco impide el efecto directo del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b). Si en un caso concreto existe el correspondiente reconocimiento, del tenor literal de la citada disposición se desprende con suficiente claridad cuáles son las actividades económicas incluidas en la exención del impuesto sobre el valor añadido.

27 — A este respecto la Comisión se remite a la sentencia de 17 de octubre de 1989, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda y otros/Comune di Carpaneto Piacentino y otros (asuntos acumulados C-231/87 y C-129/88, Rec. p. 3233), apartado 32.

2. Apreciación

73. La respuesta a la cuarta cuestión prejudicial también puede deducirse de la sentencia Kügler.²⁸ Aunque en ese asunto se trataba del efecto directo del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Directiva, la problemática que constituía el trasfondo del asunto es comparable a la del presente asunto en la medida en que dicha disposición permitía la posibilidad de conceder exenciones a establecimientos que hubieran sido reconocidos por el Derecho nacional como establecimiento de carácter social.²⁹

74. A este respecto el Tribunal de Justicia declaró que 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.

75. El punto de partida de las consideraciones del Tribunal de Justicia lo constituía su jurisprudencia reiterada en el sentido de que, «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».³⁰

76. Como fundamento del efecto directo del artículo 13, parte A, apartado 1,

letra g), el Tribunal de Justicia declara, en particular, que un Estado miembro no puede invocar, el hecho de no haber adoptado las disposiciones destinadas, precisamente, a facilitar la aplicación de esa misma exención y a los que refiere la primera frase del artículo 13, parte A, apartado 1 de la Directiva.³¹ El Tribunal de Justicia declara, además, que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Directiva menciona, «de manera suficientemente precisa e incondicional, las actividades a las que se aplica la exención».³²

77. A continuación, el Tribunal de Justicia se ocupa de la indiscutible facultad discrecional que, corresponde a los Estados miembros en materia de reconocimiento de los establecimientos de que se trata. A este respecto declara que los particulares no pueden deducir de la Directiva un derecho al reconocimiento mientras los Estados miembros actúen dentro de los límites de la facultad discrecional que les concede el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Directiva.

78. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia considera que «corresponde [...] a las autoridades nacionales determinar los organismos a los que debe reconocerse

28 — Citada en la nota 8 *supra*.

29 — Véase el punto 52 *supra*.

30 — *Loc. cit.* apartado 51.

31 — *Loc. cit.* apartado 52, con referencias a la sentencia de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), apartado 33.

32 — *Loc. cit.* apartado 53.

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». El Tribunal de Justicia añade que en los distintos Estados miembros el reconocimiento puede desprenderse no sólo de disposiciones fiscales.³³ La posibilidad que establece el artículo 13, parte A, apartado 2, de la Directiva de supeditar la concesión de las exenciones previstas en el apartado 1 de dicho artículo al cumplimiento de uno o varios requisitos no se opone a la aplicabilidad directa del apartado 1, puesto que esta posibilidad 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.³⁴

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. Al mismo tiempo deja en manos del órgano jurisdiccional nacional la tarea de determinar, atendidos todos los elementos pertinentes, si el sujeto pasivo es un organismo al que deba reconocerse carácter social a efectos del correspondiente supuesto de exención.

80. Esta reflexión también puede trasladarse a las letras b) y c) puesto que ambos supuestos de excepción enumeran las actividades exentas con suficiente precisión y de manera incondicional. De la sentencia Kügler también se deduce que ni la competencia de las instancias nacionales para el reconocimiento del organismo de que se trata a efectos de la exención ni la posibilidad concedida por el artículo 13, parte A, apartado 2, de supeditar las exenciones mencionadas al cumplimiento de determinados requisitos pueden excluir el efecto directo de la exención concedida por el artículo 13, parte A, apartado 1.

79. De esta forma el Tribunal de Justicia llega a la conclusión de que los particulares pueden invocar ante un órgano jurisdiccional nacional la exención prevista en el

81. Por consiguiente hay que concluir que un sujeto pasivo puede invocar la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva para oponerse a una normativa nacional incompatible con dicha disposición.

33 — Véase, en particular, el apartado 58 de la citada sentencia.

34 — Apartado 60 de la citada sentencia.

V. Conclusión

82. Por todas estas consideraciones propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales de la siguiente forma:

- «1) El artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), 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, comprende los tratamientos psicoterapéuticos que dispensan en un ambulatorio psicólogos empleados por una fundación que no estén autorizados para ejercer la Medicina, como “prestaciones de asistencia sanitaria” y no como “las demás [prestaciones] relacionadas directamente con las mismas”. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar, partiendo de las circunstancias pertinentes, si un sujeto pasivo es un “establecimiento de la misma naturaleza legalmente reconocido” a los efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva.
- 2) La exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388 no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia médica o sanitaria mencionada en dicha disposición.
- 3) Un sujeto pasivo puede invocar la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 77/388, con el fin de oponerse a una normativa nacional incompatible con dicha disposición.»