

SENTENCIA 6 NOVIEMBRE DE 2003

■ **Asunto C-45/01**

■ **Partes:** Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie /Finanzamt

GieBen

Fiscalidad

Prejudicial

■ **Síntesis:** “IVA – Artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva 77/388/CEE – Exención – Tratamientos psicoterapéuticos dispensados en un ambulatorio de una fundación privada, declarada de utilidad pública, por psicólogos titulados que no poseen la condición de médico – Efecto directo> (Sala Quinta)

I. Comentario. Legislación española.

I.1. Comentario

En este asunto se plantearon diversas cuestiones a propósito de la interpretación del art. 13, parte A, apartado 1, letras b) y c) de la Sexta Directiva 77/388/CEE en relación con una Fundación privada declarada de utilidad pública, que disponía de un ambulatorio en el que psicólogos titulados que poseían habilitación para ejercer como psicoterapéuticos, contratados por la Fundación para dispensar tratamientos psicoterapéuticos.

El Tribunal empieza por examinar la tercera cuestión planteada a propósito de la interpretación del art. 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), que proclama la exención a la asistencia a personas físicas realizadas en el ejercicio de las profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por los Estados miembros, ya que esta cuestión había sido ya tratada por el Tribunal, declarando que la aplicación de la exención no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que preste la asistencia médica, ya que la exención pudiera aplicarse los mismo cuando los psicoterapéuticos actúan como empleados de la fundación o como profesionales independientes, por exigirlo así el principio de neutralidad del IVA.

En la primera cuestión, se planteaba si sería aplicable la exención prevista en el citado art. 13, parte A, apartado 1, letras b) y c) referentes a las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria directamente relacionados con los mismos, realizados por Entidades de Derecho Público u otros establecimientos de hospitalización, realizados por psicólogos autorizados, pero que no son médicos, declarando el Tribunal que los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en un ambulatorio de una Fundación privada por psicólogos titulados que no poseen la condición de médico, no constituyen “prestaciones relacionadas directamente” con servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, salvo si estos tratamientos son efectivamente dispensados como prestaciones accesorias a la hos-

pitalización de los destinatarios o a la asistencia sanitaria recibida por estos últimos y dicha hospitalización o asistencia constituyen la prestación principal.

Sin embargo, la expresión “asistencia sanitaria” empleada en esta disposición debe ser interpretada en el sentido de que comprende el conjunto de prestaciones de asistencia a personas físicas a que se refiere la letra c) del mismo apartado, en particular las prestaciones efectuadas por personas que no poseen la condición de médico pero que realizan prestaciones paramédicas como los tratamientos de psicoterapia dispensados por psicólogos titulados.

En la segunda cuestión se planteaba la interpretación de si la expresión “otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos” presupone la existencia de un procedimiento formal, de reconocimiento, en este caso de una Fundación privada, entendiendo el Tribunal que corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, habida cuenta del conjunto de estos elementos, si la denegación del reconocimiento de la Fundación a efectos de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva implica o no una violación del principio de igualdad de trato respecto a otros operadores que efectúan las mismas prestaciones en situaciones comparables, el solo hecho de que las instituciones de seguridad social no se hagan cargo de la totalidad del coste de estas prestaciones no justifica una diferencia de trato entre prestadores por lo que respecta a la sujeción del IVA.

En la cuarta cuestión, se plantea si el sujeto pasivo puede invocar en su asunto principal las disposiciones de la Sexta Directiva, en su artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), ante el juez nacional, para exigir la aplicación de una normativa de derecho interno, incompatible con el artículo y apartado citados. A lo que el Tribunal responde afirmativamente, con lo que viene a reconocer una vez más el efecto directo de la Directiva, y que es un principio fundamental del Derecho Comunitario, proclamado por el Tribunal en reiteradas ocasiones.

1.2. Legislación española.

El artículo 20 uno, apartado 2, recoge la exención de las prestaciones de “servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, y demás relacionados directamente con las mismas, realizados por entidades de derecho público, o por entidades o establecimientos privados, en régimen de precios autorizados o comunicados.

Se consideran directamente relacionados con la hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento quirófono, suministros de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria”.

Por otra parte, el número 3 del art. 20 citado, recoge la exención de la asistencia a personas físicas, por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de estos servicios.

A efectos de este impuesto tendrán la consideración de “profesionales médicos o sanitarios, los considerados como tales en ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración”.

Como este precepto, coincide con los términos de los que hemos comentado de la Sexta Directiva, entendemos que la jurisprudencia que se proclama en la Sentencia, es plenamente aplicable al derecho español en los supuestos que se contemplan.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 14 de diciembre de 2000, el Bundesfinanzhof planteó cuatro cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

2.1. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

Dornier es una fundación privada, declarada de utilidad pública, con domicilio social en Marburg (Alemania). Conforme a la resolución de remisión, su objeto social consiste en la promoción de la psicología clínica. Pretende contribuir a mejorar los métodos de tratamiento mediante la investigación fundamental y aplicada en materia de psicología clínica. Con este fin, dispone de un ambulatorio en el que psicólogos titulados, contratados por esta fundación, dispensan tratamiento psicoterapéutico.

Los psicólogos empleados por Dornier en 1990 no eran médicos. Sin embargo, poseían una habilitación para ejercer concedida con arreglo a la Heilpraktikergesetz (Ley relativa a los fisioterapeutas) y habían recibido formación como psicoterapeutas.

En 1990, más del 40% de las prestaciones efectuadas por Dornier tuvieron como destinatarios a asegurados del seguro social obligatorio, perceptores de asistencia social o beneficiarios de una pensión de jubilación. Por otra parte, las funciones de dirección y de los directivos las llevaban a cabo psicoterapeutas autorizados a ejercer como fisioterapeutas (Heilpraktiker).

El Finanzamt aplicó el tipo impositivo reducido previsto en el artículo 12, número 8, de la Ustg para determinar el IVA correspondiente a las prestaciones realizadas por Dornier en 1990. Estimó, a diferencia de Dornier, que dichas prestaciones no estaban exentas del pago de dicho impuesto con arreglo al artículo 4, número 16, letra c), de la Umsatzsteuergesetz 1980 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, en lo sucesivo, “Ustg”).

Dornier recurrió ante el Hessisches Finanzgericht Kassel (Alemania) la liquidación correspondiente al ejercicio de 1990.

El Hessisches Finanzgericht consideró que ni el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva ni consideraciones propias del Derecho constitucional exigían una aplicación del artículo 4, número 16, letra c), de la Ustg que fuera más allá del tenor de esta disposición. Por tanto, desestimó el recurso interpuesto ante él.

En estas circunstancias, Dornier interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuatro cuestiones prejudiciales.

2.2 Sobre las cuestiones prejudiciales

Procede comenzar señalando que la tercera cuestión planteada, relativa a la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, es esencialmente idéntica a una cuestión sobre la que el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado. La respuesta a esta pregunta reviste interés para el examen de la primera cuestión, que se refiere a la interpretación de la letra b) del mismo apartado. En estas circunstancias, procede responder en primer lugar a la tercera cuestión.

2.2.1 Sobre la tercera cuestión

Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si los tratamientos psicoterapéuticos dispensados por Dornier pueden acogerse a la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, habida cuenta, por una parte, del principio de neutralidad inherente al sistema común del IVA y, por otra, del hecho de que los mismos tratamientos habrían podido acogerse a dicha exención si hubieran sido dispensados por psicoterapeutas empleados por Dornier que no actuasen en calidad de tales sino como sujetos pasivos ejerciendo de manera autónoma.

A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia médica o sanitaria mencionada en dicha disposición.

2.2.2 Sobre la primera cuestión

Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber esencialmente si la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva se aplica a tratamientos psicoterapéuticos dispensados en el ambulatorio de una fundación privada que emplea a psicólogos titulados que poseen una habilitación para efectuar estos tratamientos, pero que no están autorizados a ejercer como médicos.

En el presente caso, consta que los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en el ambulatorio de Dornier por psicólogos titulados constituyen generalmente prestaciones ofrecidas a sus destinatarios como un fin en sí mismas y no como un medio para que estos últimos disfruten en las mejores condiciones de otras prestaciones. En la medida en que estos tratamientos no revisten carácter accesorio respecto a una hospitalización o a servicios de asistencia sanitaria, no constituyen “prestaciones” [...] relacionadas directamente” con las prestaciones exentas en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

En consecuencia, procede considerar que los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en el ambulatorio de una fundación privada por psicólogos titulados que no poseen la condición de médico sólo están comprendidos en el concepto de “prestaciones [...] relacionadas directamente” con servicios de hospitalización o asistencia sanitaria a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva si estos tratamientos son efectivamente dispensados como prestaciones accesorias a la hospitalización de los destinatarios o a la asistencia sanitaria recibida por estos últimos y dicha hospitalización o asistencia constituyen la prestación principal.

La expresión “asistencia sanitaria” que figura en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe ser interpretada en el sentido de que comprende el conjunto de prestaciones de asistencia a personas físicas a que se refiere la letra c) del mismo apartado, en particular las prestaciones efectuadas por personas que no poseen la condición de médico pero que realizan prestaciones paramédicas como los tratamientos de psicoterapia dispensados por psicólogos titulados.

2.2.3 Sobre la segunda cuestión

Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, por una parte, si la expresión “otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos” que figura en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva presupone la existencia de un procedimiento formal de reconocimiento del ambulatorio de una fundación privada o si el reconocimiento de un establecimiento de este tipo también puede resultar; por ejemplo, del hecho de que las instituciones de seguridad social se hagan cargo de los gastos de los tratamientos dispensados en dicho establecimiento con arreglo a las normas aplicables, asimismo, a los establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y otros establecimientos y, por otra parte, si el hecho de que las instituciones de seguridad social no reembolsen los gastos en que han incurrido los destinatarios de dichos tratamientos o sólo los reembolsen parcialmente justifica que se suprima la exención.

En el asunto principal, en consecuencia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, habida cuenta del conjunto de estos elementos, si la denegación del reconocimiento de Dornier a efectos de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva implica o no una violación del principio de igualdad de trato respecto a otros operadores que efectúan las mismas prestaciones en situaciones comparables.

El hecho de que las instituciones de seguridad social no reembolsen los gastos en que hayan incurrido los destinatarios de los tratamientos psicoterapéuticos o sólo los reembolsen parcialmente ha de tomarse en consideración en este contexto. Si la situación de Dornier es comparable en este sentido a la de otros operadores que efectúan los mismos tratamientos, el solo hecho de que las instituciones de seguridad social no se hagan cargo de la totalidad del coste de estas prestaciones no justifica una diferencia de trato entre prestadores por lo que respecta a la sujeción del IVA.

2.2.4 Sobre la cuarta cuestión

Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si, en circunstancias como las del asunto principal, el sujeto pasivo puede invocar las disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva ante el juez nacional para obtener la exención de las prestaciones que ha efectuado.

En el presente caso, de la respuesta dada a la segunda cuestión resulta que las normas nacionales relativas al reconocimiento de un establecimiento a efectos de concederle la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva incluyen una restricción incompatible con el tenor literal de esta disposición. Por lo tanto, el sujeto pasivo puede invocar directamente el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva ante el órgano jurisdiccional nacional para oponerse a la aplicación de la norma de Derecho interno que exige que las prestaciones se efectúen bajo supervisión médica. Sin embargo, de la respuesta a la segunda cuestión resulta asimismo que, para ser calificado de “otro establecimiento de la misma naturaleza legalmente reconocido” y poder así acogerse a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, el órgano jurisdiccional nacional debe determinar si el sujeto pasivo reúne los requisitos de aplicación de dicha exención a la vista del conjunto de elementos pertinentes, y concretamente de las circunstancias de hecho del litigio principal.

3. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) Los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en el ambulatorio de una fundación privada por psicólogos titulados que no poseen la condición de médico no constituyen “prestaciones [...] relacionadas directamente” con servicios de hospitalización o asistencia sanitaria a efectos del 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 volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, salvo si estos tratamientos son efectivamente dispensados como prestaciones accesorias a la hospitalización de los destinatarios o a la asistencia sanitaria recibida por estos últimos y dicha hospitalización o asistencia constituyen la prestación principal. Sin embargo, la expresión “asistencia sanitaria” empleada en esta disposición debe ser interpretada en el sentido de que comprende el conjunto de prestaciones de asistencia a personas físicas a que se refiere la letra c) del mismo apartado, en particular las prestaciones efectuadas por personas que no poseen la condición de médico pero que realizan prestaciones paramédicas como los tratamientos de psicoterapia dispensados por psicólogos titulados.

2) El reconocimiento de un establecimiento a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no presupone un procedimiento formal de reconocimiento y este último no debe resultar necesariamente de disposiciones nacionales de carácter fiscal. En la medida en que las normas nacionales relativas al reconocimiento incluyan restricciones que rebasen

los límites de la facultad de apreciación que esta disposición otorga a los Estados miembros, el órgano jurisdiccional nacional debe determinar, a la vista del conjunto de elementos pertinentes, si un sujeto pasivo debe ser considerado, no obstante, "otro establecimiento de la misma naturaleza legalmente reconocido" a efectos de dicha disposición.

3) Dado que la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia médica o sanitaria mencionada en dicha disposición, los tratamientos psicoterapéuticos dispensados por una fundación privada que emplea a psicoterapeutas pueden acogerse a dicha exención.

4) En circunstancias como las del asunto principal, el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva puede ser invocado por un sujeto pasivo ante un órgano jurisdiccional nacional para oponerse a la aplicación de una normativa de Derecho interno incompatible con esta disposición."

4. La Abogada General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 10 de diciembre de 2002.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera 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."