CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. ANTONIO TIZZANO

presentadas el 27 de septiembre de 2001 [1]

I. Introducción

1. Mediante resolución de 3 de febrero de 2000, recibida en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 14 de abril siguiente, el Bundesfinanzhof (República Federal de Alemania) planteó, con arreglo al artículo 234 CE, tres cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letras c) y g), de la Sexta Directiva sobre el IVA [2] en el marco de un litigio que enfrenta a una sociedad que presta servicios de asistencia ambulatoria (Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH; en lo sucesivo, «Kügler» o «demandante») y al Finanzamt für Körperschaften I (Delegación de Hacienda de Sociedades; en lo sucesivo, «Finanzamt» o «Administración») de Berlín. Las respuestas del Tribunal de Justicia ayudarán al órgano jurisdiccional remitente a decidir si la asistencia a personas físicas y la asistencia a domicilio que prestó Kügler en los años 1988 a 1990 deben quedar sujetos al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), como considera la Administración, o bien beneficiarse, como sostiene la demandante, de la exención fiscal prevista en las citadas disposiciones.

II. Marco jurídico

A. *La normativa comunitaria*

2. En el artículo 13 (titulado «Exenciones en el interior del país»), parte A (titulada «Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general»), apartados 1, letras b), c) y g), y 2, letras a) y b), de la Sexta Directiva se dispone lo siguiente:

«1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con

1 — Lengua original: italiano.

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; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estas últimas, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos;

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

B. *La normativa nacional*

3. Con arreglo al artículo 4, número 14, primera frase, de la Umsatzsteuergesetz 1980 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1980; en lo sucesivo, «UStG»), [3] están exentas de dicho impuesto: [4]

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

«los rendimientos derivados del ejercicio de la actividad como médico, odontólogo, terapeuta, fisioterapeuta, comadrona o cualquier otra profesión sanitaria similar en el sentido del artículo 18, apartado 1, número 1, de la Einkommensteuergesetz [Ley del impuesto sobre la renta] o como analista clínico [...]».

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

4. A su vez, el número 16 de ese mismo artículo, en la versión vigente en el período de autos en el procedimiento principal, es decir, en los años 1988 a 1990, establecía la exención fiscal de:

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

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

3 — BGBl. I 1979, p. 1953.

4 — La traducción de las disposiciones nacionales no es oficial.

cuidados médicos, diagnóstico o detección, así como de hogares de ancianos, residencias de la tercera edad y centros geriátricos, cuando:

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

b) en el caso de los establecimientos hospitalarios [...], o

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

d) en el caso de los hogares de ancianos, residencias de la tercera edad y centros geriátricos, durante el año civil precedente, al menos dos terceras partes de las prestaciones hayan beneficiado a las personas mencionadas en el artículo 68, apartado 1, de la Bundessozialhilfegesetz [Ley federal de asistencia social] [...]».

5. En 1992, la parte introductoria del artículo 4, número 16, de la UStG fue modificada [5] en el sentido de que, ahora, la exención fiscal se refiere a:

«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, de centros de admisión temporal de personas necesitadas de asistencia y de centros de cuidados ambulatorios de personas enfermas y necesitadas de asistencia, cuando [...]».

6. En esa misma ocasión, se añadió al artículo 4, número 16, una letra e) redactada en los siguientes términos:

«e) en el caso de los centros de admisión temporal de personas necesitadas de asistencia y de centros de cuidados ambulatorios de personas enfermas y necesitadas de asistencia, durante el año civil precedente los costes de la asistencia hayan sido sufragados en su

5 — Las modificaciones fueron introducidas mediante la Steueränderungsgesetz 1992 (Ley de reforma tributaria de 1992; en lo sucesivo, «StÄndG»; BGBl. I 1992, pp. 297 y ss., especialmente p. 317).

totalidad o en su mayor parte, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social».

7. Con objeto de precisar las citadas disposiciones, recuerdo asimismo que el artículo 4, número 14, de la UStG se remite al artículo 18, apartado 1, punto 1, de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta; en lo sucesivo, «EStG»)[6] para la definición de los rendimientos de las «profesiones liberales». Por otro lado, de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof se desprende que dicha remisión se refiere únicamente a la apreciación de la naturaleza de la actividad de que se trata, y no a la calificación de los rendimientos a efectos de la legislación relativa al impuesto sobre el volumen de negocios. De ello se deduce, por tanto, que la exención establecida en el artículo 4, número 14, de la UStG no está reservada a la persona del profesional, sino que también tiene derecho a ella una asociación o una sociedad de capital.

8. Por lo que respecta, por otro lado, a la eventual exención de la asistencia a domicilio, el propio órgano jurisdiccional remitente recuerda que, según algunas recientes sentencias del Bundesfinanzhof, las prestaciones consistentes en *tratamientos terapéuticos,* es decir, los cuidados médicos que sean necesarios como consecuencia de un estado patológico, efectuados por enfermeros titulados en el marco de la asistencia a domicilio se consideran actividades de profesiones sanitarias «similares» a efectos del artículo 4, número 14, de la UStG, y gozan por tanto de la exención fiscal establecida en el mismo. No sucede lo mismo, en cambio, en el caso de la *asistencia personal básica,* actividad consistente, por ejemplo, en asistir en la higiene personal, en la preparación y realización de las comidas, así como ayudar a vestirse y desvestirse y a levantarse y a echarse en la cama a los enfermos; tampoco sucede lo mismo en el caso de las actividades de *asistencia en las tareas domésticas,* entre las que se encuentran realizar la compra, hacer las comidas, limpiar la vivienda y lavar la ropa. En cambio, en relación con estos dos últimos tipos de asistencia a domicilio la exención fiscal podría derivarse, según el órgano jurisdiccional remitente, del artículo 4, número 16, de la UStG, en la versión modificada por la StÄndG, pero sólo a partir de la entrada en vigor de dicha Ley, es decir, del 1 de enero de 1992, ya que, por motivos de equidad, la modificación no puede surtir efectos retroactivos.

III. Hechos y cuestiones prejudiciales

9. Kügler es una sociedad alemana de responsabilidad limitada que, en los años comprendidos entre 1988 y 1990, prestaba servicios de asistencia a domicilio. Con arreglo a sus Estatutos, perseguía únicamente fines caritativos, asistiendo a personas que no eran autosuficientes debido a sus condiciones físicas o a su situación económica.[7] Dichos objetivos, certificados por el propio Finanzamt mediante una resolución de 23 de agosto de 1988 válida

6 — BGBl. I 1987, p. 657.

7 — Es decir, a personas que necesitaran una ayuda económica con arreglo al artículo 53, apartado 1, número 2, del Abgabenordnung (Ley General Tributaria) de 1977 (BGBl. I 1976, p. 613; y corrección de errores de 1977 I, p. 269).

hasta el 31 de diciembre de 1989, se perseguían, en concreto, proporcionando cuidados médicos y asistencia a domicilio, así como asistencia doméstica y asistencia familiar.

10. Mediante varias liquidaciones complementarias relativas al período controvertido, el Finanzamt determinó las cuotas del impuesto sobre el volumen de negocios adeudadas por la demandante por el período 1988-1990 mediante la aplicación de un tipo reducido a una base imponible estimativa. Sin embargo, por considerar que debía disfrutar de la exención prevista en el artículo 4, números 14 y 16, de la UStG de 1980, Kügler presentó inicialmente una reclamación ante la propia Administración y posteriormente un recurso jurisdiccional. Ambos fueron desestimados.

11. En particular, según el Finanzgericht Kügler no ejercía ninguna de las actividades contempladas en el artículo 4, número 14, de la UStG, ya que, por tratarse de una persona jurídica, no podía cumplir los requisitos para el ejercicio de una profesión liberal. Por otra parte, su volumen de negocios no podía beneficiarse de la exención tampoco con arreglo al artículo 4, número 16, de la UStG, ya que, por un lado, la demandante no gestionaba un centro de asistencia sanitaria [véase el artículo 4, número 16, letra c), de la UStG] y, por otro, la exención de los centros dedicados a actividades de cuidados ambulatorios a personas enfermas o necesitadas de asistencia no se introdujo hasta 1992 [véase el artículo 4, número 16, letra e), de la UStG, tal como fue modificado].

12. Ahora bien, según el Finanzgericht tampoco podía llegarse a una conclusión diferente invocando la Sexta Directiva y, en particular, su artículo 13, parte A, apartado 1, letras c) y g). En efecto, no sólo la letra c) de dicha disposición exige también que se trate de personas físicas que posean las cualificaciones propias de las profesiones médicas o sanitarias, sino que la demandante no podría pretender disfrutar tampoco de la exención otorgada a los organismos a los que se ha reconocido su carácter social a efectos de la letra g), ya que dicho reconocimiento sólo se concedió a los organismos que prestan asistencia a domicilio a partir de 1992 mediante la citada modificación introducida por la StÄndG en el artículo 4, número 16, de la UStG.

13. Posteriormente, Kügler interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, en el que alegaba la infracción del artículo 4, números 14 y 16, de la UStG 1980 y del artículo 13, parte A, apartado 1, letras c) y g), de la Sexta Directiva.

14. En su resolución de remisión, el Bundesfinanzhof se pregunta, sobre todo, por la aplicabilidad de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva a las prestaciones efectuadas por una persona jurídica. Precisa que sus dudas se ven alimentadas por la sentencia Gregg, [8] en la que el Tribunal de Justicia observó que «la mayor parte de las disposiciones [del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva] indican

8 — Sentencia de 7 de septiembre de 1999 (C-216/97, Rec. p. I-4947).

también los operadores económicos autorizados a realizar las prestaciones exentas» (apartado 13) y que «en ciertas disposiciones del artículo 13, [parte] A, apartado 1, de la Sexta Directiva se utilizan los términos "establecimientos" u "organismos", mientras que en otras se alude a la actividad contemplada mediante denominaciones profesionales que hacen referencia a un particular, como las profesiones médicas y sanitarias [letra c)] [...]» (número 14). Por otra parte, en la misma sentencia el Tribunal de Justicia añadió que «el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que [...] la posibilidad de acogerse a la exención [del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y g)], dependiera de la forma jurídica por medio de la cual el sujeto pasivo ejerce su actividad» (apartado 20).

15. En segundo lugar, y teniendo en cuenta los diversos tipos de prestaciones efectuadas por Kügler, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, además de los cuidados médicos, también la asistencia personal básica y la asistencia en las tareas domésticas pueden disfrutar de la exención de la letra c), por lo menos en cuanto prestaciones accesorias a las prestaciones con un objeto terapéutico. A este respecto, el Bundesfinanzhof recuerda una sentencia del Tribunal de Justicia que, a su entender, podría excluir de la exención de que se trata todas las prestaciones que no tengan un efecto terapéutico. En efecto, en la sentencia Comisión/Reino Unido [9] el Tribunal de Justicia afirmó que «la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias» está constituida por «prestaciones realizadas fuera de organismos hospitalarios y en el marco de una relación de confianza entre el paciente y el que le presta asistencia, relación que se desarrolla normalmente en la consulta profesional de este último» (apartado 33).

16. Por último, para el caso de que no todas las prestaciones efectuadas por la demandante puedan beneficiarse de la exención prevista en la letra c) del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, el Bundesfinanzhof se pregunta si, en el presente caso, no puede aplicarse, en su caso, la letra g) de dicha disposición. Ahora bien, en ese supuesto debería plantearse la cuestión de si la demandante puede invocar dicha disposición, dado que el Derecho nacional se adaptó a la misma con posteridad al período al que se refieren las liquidaciones complementarias del Finanzamt. Pues bien, dado que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «las disposiciones de una Directiva que, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, pueden ser invocadas por los particulares frente a cualquier disposición de Derecho nacional incompatible con dicha Directiva», [10] el Bundesfinanzhof se pregunta si dichos requisitos se cumplen en el presente caso.

17. Con base en estas consideraciones, el Bundesfinanzhof decidió plantear al Tribu-

9 — Sentencia de 23 de febrero de 1988 (353/85, Rec. p. 817).

10 — Sentencia de 25 de mayo de 1993, Mohsche (C-193/91, Rec. p. I-2615), apartado 17.

nal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

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

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

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

IV. Análisis jurídico

A. *Sobre la primera cuestión prejudicial*

1. Alegaciones de las partes

18. Salvo el Finanzamt, todas las demás partes del presente procedimiento propusieron que se responda a la primera cuestión en el sentido de 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 empresario que presta la asistencia y que, por tanto, carece de pertinencia el que sea una persona física o una persona jurídica.

19. En favor de dicha respuesta se alegan sobre todo los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva: [11] el primero porque aclara que están sujetas al pago del IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios, y no los sujetos pasivos que ejercen dichas actividades; y el segundo porque, al precisar que, a efectos de la Directiva, son «sujetos pasivos

11 — Con arreglo al artículo 2, que forma parte del título II, titulado «Ámbito de aplicación», de la Sexta Directiva, «estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido:
1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.
2. Las importaciones de bienes».
El artículo 4, apartado 1, que forma parte del título IV, titulado «Sujetos pasivos», establece, en cambio, que «serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, [...] actividades económicas [...], cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad», confirma que la imposición del tributo no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo.

20. En segundo lugar, se subraya, por un lado, que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), insiste sobre el tipo o la naturaleza de las actividades consideradas, precisamente «la asistencia a personas físicas», más que en la forma jurídica de las personas que las ejercen; por otro, que la indicación de las categorías profesionales facultadas para realizar dichas actividades forma parte integrante de la definición de las mismas. [12] Por otra parte, sólo las personas físicas pueden ejercer una actividad por cuenta de las personas jurídicas y, por tanto, si las primeras poseen las necesarias cualificaciones y actúan en el ejercicio de su profesión, también las segundas pueden, a través de ellas, ejercer una actividad económica que pueda beneficiarse de la exención a efectos de la letra c) del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva.

21. Además, se hace referencia, en términos más generales, al principio de neutralidad fiscal que inspira la Sexta Directiva y que impide que operadores económicos que realizan las mismas operaciones reciban un trato diferente en materia de percepción del IVA. [13] Este principio se violaría si la exención controvertida dependiera de la forma jurídica adoptada por el sujeto pasivo que ejerce la actividad de que se trata. El propio Tribunal de Justicia se basó, en la citada sentencia Gregg, en dicho principio (véase el apartado 20) en un caso en el que se trataba de extender a las personas físicas disposiciones relativas a «establecimientos» y «organismos». Con todo, el Tribunal reconoció que la formulación literal de las letras b) y g) del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva podía avalar una interpretación diferente, y que «los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo» (apartado 12). No obstante, el Tribunal prosiguió señalando que «del hecho de que el artículo 13, [parte] A, apartado 1, de la Sexta Directiva mencione los operadores económicos utilizando denominaciones diferentes no se desprende que, en el supuesto de que esta disposición se refiera expresamente a una operación efectuada por un "establecimiento" u "organismo", se reserven tales exenciones a las personas jurídicas, mientras que, en los demás casos, las personas físicas puedan también acogerse al mencionado beneficio» (apartado 15). Por el contrario, precisó aún el Tribunal de Justicia, «los términos "es-

12 — Para un enfoque similar en relación con la interpretación del artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva, se recuerda la sentencia de 16 de septiembre de 1997, Von Hoffmann (C-145/96, Rec. p. I-4857), en la que el Tribunal de Justicia observó que dicha disposición «no se refiere a profesiones, como son las de abogado, asesor, experto contable o ingeniero, sino a prestaciones. El legislador comunitario utiliza las profesiones mencionadas en dicho precepto como medio para definir las categorías de prestaciones a las que esta disposición se refiere» (apartado 15).

13 — Véanse los considerandos cuarto y quinto de la Sexta Directiva y la sentencia de 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, Rec. p. I-3369), apartado 27, con otras referencias.

tablecimiento" y "organismo" son, en principio, suficientemente amplios para incluir también a las personas físicas»; al utilizar estos términos, «el legislador comunitario no tuvo la intención de limitar únicamente a las operaciones efectuadas por personas jurídicas la concesión de las exenciones contempladas en dicha disposición, sino que quiso extender el ámbito de aplicación de las mencionadas exenciones a las operaciones realizadas por particulares» (apartado 17). [14]

22. Por último, se observa que la exención de la asistencia a personas físicas prescindiendo de la forma jurídica del sujeto que la presta se justifica por la propia lógica de dicha exención, que tiene por objeto reducir los gastos médicos y favorecer, por tanto, la protección de la salud. [15]

23. En el lado opuesto, el Finanzamt sostiene que la tesis según la cual la exención beneficia únicamente a las personas físicas es la más coherente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y con el propio tenor de las disposiciones examinadas. El Finanzamt recuerda, sobre todo, que «según reiterada jurisprudencia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario [...]. Lo mismo debe aplicarse a los requisitos específicos exigidos para disfrutar de estas exenciones y, en particular, de las que se refieren a la condición o a la identidad del operador económico que realiza las prestaciones cubiertas por la exención», [16] y que «los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 [...] deben ser objeto de interpretación estricta». [17]

24. Por otra parte, continúa el Finanzamt, el tenor literal de la disposición examinada carece de ambigüedad, y sólo puede referirse a actividades realizadas por personas físicas. El propio Tribunal de Justicia, al interpretar las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, ha señalado que, si bien en el caso de algunas de ellas se hace referencia expresa al concepto de «organismo», en el caso de otras la actividad que debe beneficiarse de la exención se identifica con la indicación de las denominaciones profesionales, como las profesiones médicas y sanitarias mencionadas en la letra c), que se refieren de manera evidente a las personas físicas. Está claro, por tanto, que una sociedad de capital sólo puede invocar las exenciones que hacen referencia al concepto de «organismo». [18] El hecho de que, en la sentencia Gregg, el Tribunal de Justicia considerara aplicables a las personas físicas las exenciones referidas a los «organismos» previstas en las letras b) y g) de la disposición de que se trata no permite seguir el mismo razona-

14 — Posteriormente, en la sentencia de 5 de junio de 1997, SDC (C-2/95, Rec. p. I-3017), el Tribunal de Justicia precisó ulteriormente que «por lo que se refiere, en particular, a la forma jurídica de la sociedad que efectúa la prestación o es destinataria de ésta, [...] procede considerar que, puesto que los elementos relativos a las personas son irrelevantes para determinar si el servicio de que se trata está exento de IVA en virtud de los números 3 y 5 de la letra d) de la parte B del artículo 13, el tipo de persona jurídica que constituyan los correspondientes operadores es, *a fortiori*, indiferente» (apartado 35).

15 — Se recuerdan, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Sr. Saggio en el asunto en el que recayó la sentencia de 14 de septiembre de 2000, D (C-384/98, Rec. p. I-6795), punto 16.

16 — Sentencia de 11 de agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Rec. p. I-2341), apartado 18; también se evoca la sentencia de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartado 11.

17 — Sentencia Stichting Uitvoering Financiële Acties, citada en la nota 16 *supra*, apartado 13.

18 — Sentencia Bulthuis-Griffioen, citada en la nota 16 *supra*, apartado 20.

miento, aunque a la inversa, en el caso que aquí nos ocupa, es decir, extender a las sociedades de capital las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c).

25. Por último, para el caso de que, pese a todo, el Tribunal de Justicia deba considerar que dicha disposición se aplica también a las personas jurídicas, el Finanzamt sostiene que tanto los socios como los administradores de las sociedades de capital deberán poseer las cualificaciones médicas y sanitarias exigidas (que, en el presente caso, no poseía, en cambio, la administradora de la demandante). Sólo esta conclusión, corroborada por lo demás por el texto de la disposición, permitiría eximir determinadas actividades con independencia de la forma jurídica del operador económico.

2. Apreciación

26. Creo que la primera de las tesis que acabo de exponer resulta mucho más convincente, y que nada o casi nada cabe añadir en su apoyo si no es para rebatir algunas de las objeciones formuladas en su contra por el Finanzamt.

27. Ante todo, quisiera recordar también yo, desde un punto de vista general, que las «exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que deben situarse en el contexto general del sistema común del impuesto sobre el valor añadido establecido por la Directiva».[19] Pero me propongo hacerlo por motivos opuestos a los invocados por el Finanzamt, es decir, para recordar que los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva, que delimitan su ámbito de aplicación material y personal, no hacen ninguna referencia a la forma jurídica del sujeto pasivo que ejerce la actividad económica sujeta al impuesto. Tampoco, por otra parte, la extensión de la exención a la asistencia a personas físicas prestada por personas jurídicas entra en conflicto con el principio de la interpretación restrictiva del artículo 13 de la Sexta Directiva, porque la exención sigue aplicándose únicamente a la asistencia a personas físicas prestada por personal cualificado y, por tanto, dicha extensión no da lugar a la aplicación de la disposición más allá de los casos indicados en la misma. En cambio, la tesis opuesta da por descontada precisamente la conclusión que debe demostrarse.

28. Además, e incluso si se hace abstracción de su subrayada conformidad con el objetivo de reducir los gastos médicos, la solución que aquí propongo me parece más respetuosa del principio de neutralidad fiscal que se ha recordado. En efecto, permite tratar del mismo modo a todos los operadores económicos dedicados a la misma actividad, evitando así influir en su decisión sobre el velo jurídico que se

19 — Véase, por ejemplo, la sentencia SDC, citada en la nota 14 *supra*, apartado 21, en la que figuran otras referencias.

proponen adoptar para ejercer su actividad y afectar a las condiciones de competencia que podrían derivarse de dichas decisiones. [20]

29. Pero tampoco el texto de la disposición de que se trata sustenta la conclusión a la que llega el Finanzamt. En efecto, tal como observaron acertadamente los defensores de la tesis opuesta, la disposición de la letra c) no exige en modo alguno que la asistencia a personas físicas sea prestada por un sujeto pasivo dotado de una determinada forma jurídica. En efecto, para que dichas prestaciones puedan quedar exentas es necesario que se cumplan dos requisitos que no se refieren a la forma jurídica del sujeto pasivo en cuestión: que se trate precisamente de «asistencia a personas físicas» y que la realicen personas que posean las necesarias cualificaciones profesionales. [21] Y fue precisamente siguiendo el hilo de un razonamiento similar como el Tribunal de Justicia consideró, en la sentencia Gregg, que podían aplicarse a las actividades de *personas físicas* exenciones referidas a los «organismos» o «establecimientos», en la medida en que el requisito de «la existencia de una entidad individualizada que desempeña una función particular [...] no se da solamente en las personas jurídicas, sino también en las personas físicas que explotan una empresa» (apartado 18).

30. Observo, por otra parte, que tampoco la jurisprudencia invocada por el Finanzamt justifica las conclusiones a las que éste llega. En efecto, en el apartado 20 de la sentencia Bulthuis-Griffioen el Tribunal de Justicia no afirmó, como sostiene la Administración demandada, que las exenciones contempladas en el artículo 13 que no hacen referencia al concepto de «organismo», sino que utilizan más bien denominaciones profesionales, son aplicables *únicamente* a las personas físicas. En realidad, el Tribunal dijo exactamente lo contrario; en concreto, precisó que, en tales casos, la exención «puede serlo [invocada] *también* por personas físicas» (el subrayado es mío). Esto significa que, cuando se esté en presencia de «denominaciones profesionales que hacen referencia a un particular», [22] la exención puede ser invocada también en relación con las actividades realizadas por un operador que actúe bajo la forma de una persona jurídica. [23]

31. Por último, en relación con la pretensión del Finanzamt según la cual, en el caso de que el Tribunal de Justicia decidiera acoger la tesis que propongo, la exención únicamente podría otorgarse a condición de que también los socios y administrado-

20 — En el mismo sentido, véanse las conclusiones del Abogado General Sr. Cosmas en el asunto en el que recayó la sentencia Gregg, citada en la nota 8 *supra*, punto 28.

21 — Recuerdo que, en relación con la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, que también contiene indicaciones relativas a los sujetos que deben realizar las actividades exentas, el Abogado General Sr. Cosmas observó que «del sistema general del régimen de exenciones se desprende de forma meridiana que la razón de ser de la exención fiscal controvertida la constituyen el *tipo* de actividad de que se trata y las *condiciones* de prestación de la misma, elementos que son independientes de la personalidad jurídica de quien ejerce dicha actividad» (conclusiones presentadas en el asunto en el que recayó la sentencia Gregg, citada en la nota 8 *supra*, punto 26).

22 — Sentencia Gregg, citada en la nota 8 *supra*, apartado 14.

23 — Recuerdo, en todo caso, que en la posterior sentencia Gregg, tal como he señalado antes (punto 21 *supra*), el Tribunal de Justicia no dudó en corregir el tiro y reconocer que tampoco en los casos en que se habla de «organismos» o «establecimientos» la exención está limitada a las operaciones realizadas por personas jurídicas (apartado 17).

res de la empresa posean las necesarias cualificaciones profesionales, me parece que ni las disposiciones de la Directiva ni la lógica de la exención justifican la imposición de este requisito adicional. En efecto, lo que exige el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), es únicamente que la asistencia a personas físicas a que se refiere sea prestada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias y, por tanto, por personas capacitadas para hacerlo.

32. En conclusión, considero que debe responderse a la primera cuestión prejudicial en el sentido de que la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva es independiente de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia a personas físicas.

B. *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

33. Para el caso de que se responda a la primera cuestión, exactamente como he propuesto, que la exención puede aplicarse también a las sociedades de capital, el Bundesfinanzhof pregunta, mediante la segunda cuestión, si dicha exención comprende la totalidad o una parte de las prestaciones de cuidados ambulatorios a enfermos (tratamientos terapéuticos, asistencia personal básica y asistencia en las tareas domésticas) de una sociedad de capital realizadas por enfermeros titulados. Fundamentalmente, el órgano jurisdiccional remitente pide que se precise el alcance, a los presentes efectos, del concepto de «asistencia a personas físicas» contenido en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c).

1. Alegaciones de las partes

34. Con excepción de la demandante, todas las partes que se han pronunciado sobre este particular (el Finanzamt, el Gobierno alemán y la Comisión) son de la opinión de que la exención del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), cubre exclusivamente los tratamientos de carácter terapéutico, es decir, relacionados con la prevención, diagnóstico o curación de una patología, y no las demás actividades a las que también se dedica la demandante (la asistencia personal básica y la asistencia en las tareas domésticas), que en sí mismas no contribuyen a la curación del paciente, ya que no tienen fines directamente terapéuticos.

35. Tras recordar, en particular, el principio según el cual las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva deben interpretarse de manera estricta, dicha tesis subraya que sólo la asistencia a personas físicas propiamente dicha tiene una relación directa con las actividades dirigidas a

la protección de la salud y a la curación del paciente. [24] En cambio, las actividades de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas no tienen, en sí mismas, una finalidad terapéutica, y por regla general son realizadas por personas que no pertenecen a las profesiones médicas o sanitarias (enfermeros), como sin embargo exige dicha disposición de la Directiva. Pero aun en el caso de que fueran realizadas por personal titulado, seguirían sin tener en todo caso relación directa con la medicina; por tanto, como tales no podrían disfrutar de la exención, entre otras cosas porque, de ser así, ello implicaría que operaciones diferentes entre sí (es decir, las prestaciones médicas y las no médicas) se encontrarían sujetas a la misma normativa tributaria.

36. A efectos de la exención prevista en la letra c) del artículo 13, parte A, apartado 1, resulta pertinente, en cambio, el hecho de que la asistencia a personas físicas se preste fuera de los hospitales, ya que de la que se presta en el marco hospitalario se ocupa la letra b) de la misma disposición. Sin embargo, no es indispensable que se realicen en la consulta privada del prestador; en efecto, cuando el Tribunal de Justicia describió, en la sentencia Comisión/Reino Unido, las prestaciones contempladas en la letra c) como aquéllas efectuadas «en el marco de una relación de confianza entre el paciente y el que le presta asistencia, relación que se desarrolla *normalmente* en la consulta profesional de este último» (apartado 33; el subrayado es mío), no pretendía, evidentemente, limitar la exención únicamente a los cuidados médicos prestados en este último contexto.

37. Además, se observa que las actividades de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas no pueden quedar exentas tampoco como actividades eventualmente accesorias a los cuidados médicos. En efecto, a diferencia de la letra b) de la disposición de que se trata, en la letra c) no se añade que, además de la asistencia a personas físicas prestada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias, quedan exentas asimismo «las demás [prestaciones] relacionadas directamente con las mismas». Por otra parte, aun en el caso de que, en virtud de la letra c), en principio pudieran beneficiarse de la exención las actividades accesorias, no podría considerarse como tales, en razón de su naturaleza y del trabajo que requieren, la asistencia personal básica ni la asistencia en las tareas domésticas.

38. Según la Comisión, sólo se impondría una solución diferente en la medida en que dichas actividades fueran parte inseparable de la prestación médica principal. En efecto, en la sentencia Comisión/Reino Unido el Tribunal de Justicia precisó, en relación con la eventual exención con arreglo a la letra c) de la entrega de determinados bienes relacionados con el ejercicio de las profesiones médicas y sanitarias, que «la letra c) sólo se refiere a la asistencia [...], excluyendo la entrega de

24 — A este respecto, véanse las ya citadas conclusiones del Abogado General Sr. Saggio en el asunto en el que recayó la sentencia D, citada en la nota 15 *supra*, quien se pronunció en unos términos similares (véase el punto 16).

bienes, tal como se define en el artículo 5 de la Directiva, sin perjuicio de los pequeños suministros de bienes inseparables de la prestación» (apartado 35). De este precedente, e inspirándose en el concepto de «prestación única» precisado en otro contexto por el Tribunal de Justicia,[25] la Comisión deduce que la exención podría extenderse a aquellas prestaciones que, aun sin tener la naturaleza de «asistencia a personas físicas», se caractericen como elementos inseparables de un determinado tratamiento médico.

39. Exactamente la contraria es la tesis defendida por Kügler. Si he entendido bien sus argumentos, no siempre perspicuos, la demandante cuestiona todo lo afirmado sobre la cuestión de que se trata por el órgano jurisdiccional remitente (véase el punto 8 *supra),* y sostiene, en cambio, refiriéndose a los orígenes de la normativa nacional pertinente y aduciendo una gran variedad de ejemplos concretos, por un lado, que en el ordenamiento jurídico alemán no está claro si las actividades inherentes a la asistencia personal básica y a la asistencia en las tareas domésticas deben quedar excluidas de la exención prevista en la letra c) y, por otro, que, en todo caso, no resulta fácil establecer una distinción entre cuidados médicos y otros tipos de asistencia genérica prestada a domicilio por enfermeros titulados. En su opinión, tampoco de la disposición comunitaria de que se trata cabe deducir con certeza elementos útiles al efecto. Por otro lado, siempre según parece sostener la demandante, las exenciones previstas en las letras c) y g) constituyen un conjunto coherente, cuyos elementos se complementan entre sí y deben aplicarse de manera concomitante. Esto permite colmar las eventuales lagunas que cabría encontrar en el sistema de exenciones de la Sexta Directiva por lo que respecta a las actividades de que se trata, favoreciendo la protección de los intereses de carácter general que persiguen los regímenes de seguridad y asistencia social. Así pues, según Kügler la exención prevista en la letra c) cubre también las actividades de asistencia personal básica y asistencia en las tareas domésticas, siempre y cuando sean realizadas por enfermeros titulados, mientras que la de la letra g) se aplica a todas las actividades de asistencia a domicilio, incluidas las realizadas con fines terapéuticos, con independencia del hecho de que sean prestadas o no por personal cualificado.

2. Apreciación

40. En primer lugar, recuerdo que, para poder beneficiarse de la exención, la asistencia a personas físicas contemplada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), debe prestarse en el ejercicio de profesiones médicas o sanitarias. Ahora bien, aunque el concepto de «asistencia a personas físicas» tiene, por así decirlo, una pertinencia comunitaria, la definición de las mencio-

25 — Sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973), en la que se afirma que «se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el [mismo] tratamiento fiscal que la prestación principal. 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» (apartado 30, con otras referencias).

nadas profesiones corresponde, en cambio, a las legislaciones nacionales, dado que el propio artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva deja expresamente dicha competencia a los Estados miembros.

41. Dicho esto, considero que la expresión «asistencia a personas físicas» debe aclararse desde el doble punto de vista del lugar donde deben efectuarse las prestaciones para poder acogerse a la exención y de los tipos de prestaciones comprendidas efectivamente dentro del ámbito de aplicación de la norma de que se trata.

42. En relación con el primer aspecto, tal como subrayaron también las demás partes, el texto del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), no contiene ninguna referencia útil. Sin embargo, como se ha visto, la letra b) del mismo artículo exime las prestaciones de servicios realizadas en el marco hospitalario, así como en los centros de cuidados médicos, diagnóstico y otros centros de la misma naturaleza legalmente reconocidos. Ahora bien, puesto que mediante estas dos letras de la disposición de que se trata la Directiva pretende agotar el sistema de exenciones de la asistencia a personas físicas en sentido estricto y que la letra b) exime todas las prestaciones realizadas en el marco hospitalario en sentido amplio, debe concluirse que la letra c) pretende, por su parte, eximir la asistencia a personas físicas prestada fuera de dicho ámbito: tanto en las consultas privadas del prestador como en el domicilio del paciente o en otro lugar. [26]

43. En cambio, por lo que respecta a la identificación del tipo de cuidados que pueden estar comprendidos dentro del concepto de asistencia a personas físicas que figura en la letra c), me parece especialmente útil a este respecto la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en el asunto D. En efecto, en ella el Tribunal de Justicia observó que del análisis de todas las diferentes versiones lingüísticas del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva se desprende que, salvo la italiana, todas las demás se refieren al concepto de prestaciones de servicios médicos relativos a la salud de las personas. Por otro lado, las versiones alemana, francesa, finesa y sueca emplean directamente el concepto de tratamientos terapéuticos o de asistencia a la persona. De esto, el Tribunal de Justicia dedujo que el «concepto de "asistencia a personas físicas" no permite una interpretación que incluya intervenciones médicas realizadas con una finalidad distinta de la de diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o anomalías de la salud» (apartado 18).

44. Por otra parte, tampoco puedo compartir la tesis de la demandante según la cual *todas* las prestaciones que realiza tienen un interés general y deben, por tanto, estar exentas, teniendo en cuenta

26 — Recuerdo nuevamente que, en la sentencia Comisión/Reino Unido, el Tribunal de Justicia habla de una «relación que se desarrolla *normalmente* en la consulta profesional» del prestador (el subrayado es mío), lo que parece incluir también, de manera implícita, las prestaciones realizadas fuera de las propias consultas.

que también sus costes son en buena parte reembolsados, al menos en la República Federal de Alemania, por la asistencia social o las cajas del seguro de enfermedad. A este respecto, baste recordar que, en la citada sentencia D, el Tribunal de Justicia precisó que, a efectos de la posibilidad de que una actividad económica, como la realización de peritajes médicos, pueda acogerse a la exención, carece de pertinencia el hecho de que dicha actividad revista interés general (apartado 20). En dicha sentencia, el propio Tribunal de Justicia se remitió precisamente a precedentes en los cuales se había puntualizado que «el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva no exime del IVA todas las actividades de interés general, sino *únicamente* las que se enumeran y describen de manera *muy detallada*». [27]

45. En suma, me parece que puedo concluir que, entre los varios tipos de prestaciones mencionados en la segunda cuestión del órgano jurisdiccional remitente, únicamente pueden beneficiarse de la exención los tratamientos terapéuticos, entendiendo por ello aquéllos llevados a cabo con fines de prevención, diagnóstico y curación y que se realizan en el ejercicio de profesiones médicas o sanitarias fuera del ámbito hospitalario.

46. Por lo que respecta, por otro lado, a la posibilidad de que las prestaciones de que se trata puedan acogerse a la exención por tratarse de prestaciones accesorias a la asistencia a personas físicas en sentido estricto, considero que debe excluirse. Por lo general la norma de que se trata, a diferencia de lo que sucede en el caso de la letra c), consagra expresamente la extensión de la exención a las operaciones accesorias directamente relacionadas con la operación principal [véanse, por ejemplo, las letras a), b), i) y n)]; en todo caso, también en relación con estos casos el Tribunal de Justicia muestra una orientación manifiestamente restrictiva. [28] Pero, sobre todo, me parece que la tesis negativa se ve confirmada por la sentencia Comisión/Reino Unido, en la que el Tribunal de Justicia excluyó, en relación precisamente con la disposición de que se trata, la posibilidad de extender la exención a prestaciones accesorias a la asistencia a personas físicas, con la excepción únicamente del supuesto diferente y excepcional de que se trate de prestaciones «directamente necesarias» para la asistencia a personas físicas (en aquel caso, los «pequeños suministros de bienes inseparables de la prestación»).

47. Por tanto, para que las prestaciones de asistencia básica y asistencia en las tareas domésticas puedan acogerse a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), hay que demostrar que, en el caso de autos, se cumple el requisito

27 — Véase la sentencia de 12 de noviembre de 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Rec. p. I-7053), apartado 18 (el subrayado es mío), donde hay otras referencias, entre ellas a la sentencia, por lo demás citada por el propio Finanzamt, de 11 de julio de 1985, Comisión/Alemania (107/84, Rec. p. 2655).

28 — Véanse las sentencias de 11 de julio de 1996, Régie Dauphinoise (C-306/94, Rec. p. I-3695), apartados 20 y ss., en relación con el artículo 19, apartado 2; de 26 de septiembre de 1996, Dudda (C-327/94, Rec. p. I-4595), apartados 25 a 31, en relación con el artículo 9, apartado 2, letra e), primer guión; CPP, citada en la nota 25 *supra*, apartados 26 a 32, referida a cuestiones prejudiciales que tenían su origen en la aplicación al caso de autos del artículo 13, parte B, letra a), que tenía por objeto las operaciones de seguro y las prestaciones de servicios «relativas a las mismas», y de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia (C-76/99, Rec. p. I-249), apartados 22 a 30, sobre el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b).

enunciado en la citada jurisprudencia. Ahora bien, prescindiendo de la eventual dificultad de acreditar la existencia de dicha relación en el caso que aquí nos ocupa, recuerdo que, en todo caso, según la propia jurisprudencia del Tribunal de Justicia,[29] dicha comprobación de hecho no puede efectuarse a escala comunitaria, sino que corresponde al Juez *a quo*.

48. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo por tanto que se responda a la segunda cuestión en el sentido de que la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva se aplica únicamente a las prestaciones de servicios de carácter terapéutico realizadas, aunque sea a domicilio, por enfermeros titulados, así como a las prestaciones conexas directamente necesarias e inseparables de ellas desde un punto de vista práctico y económico.

C. *Sobre la tercera cuestión prejudicial*

49. Mediante la última cuestión, planteada en el supuesto de que el Tribunal de Justicia considere que no todas las actividades a las que se dedica Kügler pueden acogerse a la exención con arreglo a la letra c), el Bundesfinanzhof pregunta si las prestaciones de carácter no terapéutico, es decir, las actividades relacionadas con la asistencia personal básica y con la asistencia en las tareas domésticas, están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la letra g) del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva y si dicha disposición tiene efecto directo y puede ser, por tanto, invocada por un sujeto pasivo ante los órganos jurisdiccionales nacionales.

1. La primera parte de la cuestión

50. La primera parte de la cuestión no me parece que plantee especiales problemas. En la práctica, todas las partes, y en el fondo también el propio Bundesfinanzhof, coinciden en considerar que las prestaciones realizadas en el marco de la asistencia personal básica y de la asistencia en las tareas domésticas están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la letra g), por estar directamente relacionadas con la asistencia social y la seguridad social. En particular, la Comisión y el Gobierno alemán recuerdan, además, que del texto del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva se deduce fácilmente que, mientras que por un lado las prestaciones de carácter terapéutico están exentas en virtud de la letra c), por otro las prestaciones de asistencia básica y de asistencia en las tareas domésticas normalmente están relacionadas con la asistencia social y, por tanto, están comprendidas, en principio, en el concepto de prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social a que se hace referencia en la letra g) de dicho artículo. Por otro lado, esta solución tiene la ventaja de evitar la superposición de las exenciones previstas en las diferentes letras del artículo 13, parte A, apartado 1, y permitir, por tanto, respetar el principio de interpretación estricta que, como hemos visto, debe inspirar dichas excepciones al principio general de sujeción al IVA de todas las prestaciones de servicios.

29 — Véase la sentencia CPP, citada en la nota 25 *supra*, apartado 32.

51. Sólo difieren parcialmente las observaciones de Kügler, que también subraya la susodicha relación entre las actividades de que se trata y la asistencia social y la seguridad social. Así, según la demandante dicha relación se ve confirmada asimismo, además de por la naturaleza intrínseca de dicha actividad, por su régimen de financiación, dado que los correspondientes costes son asumidos en gran parte por las cajas del seguro de enfermedad y por organismos de seguridad social y de asistencia social. La peculiaridad de la postura defendida por Kügler radica en el hecho de que, a su entender, *todas* las prestaciones ambulatorias en el sentido definido en la segunda cuestión prejudicial, es decir, los tratamientos terapéuticos, la asistencia personal básica y la asistencia en las tareas domésticas, deben beneficiarse indistintamente de la exención: no sólo, como queda señalado, con arreglo a la letra c) del artículo 13, parte A, apartado 1, sino también con arreglo a la letra g) de que aquí se trata. En efecto, en la medida en que consigo entender la respuesta propuesta por Kügler a las cuestiones prejudiciales, la diferencia entre las dos letras no consiste en el tipo de prestaciones exentas, sino en la cualificación profesional de las personas que realizan dichas prestaciones.

52. Por mi parte, teniendo en cuenta lo ya dicho, no puedo dejar de alinearme con la postura mayoritaria por los mismos motivos expuestos por las partes que la propugnan. Me limitaré a añadir que tampoco podría llevar a una conclusión diferente el hecho de que, como en el presente caso, el personal de los organismos contemplados en la disposición trabaje en el domicilio de los interesados y no en una residencia. En efecto, al igual que en el caso del problema de interpretación análogo planteado en relación con la letra c) de la misma disposición, tampoco la referencia a las «residencias» [no incluida en la versión lingüística española de la Sexta Directiva] que se hace en la letra g) debe entenderse, en mi opinión, como una limitación de las actividades que pueden acogerse a la exención, sino como una aportación a la definición de la tipología de dichas actividades y, por ende, del ámbito de aplicación material de la norma. [30]

53. En consecuencia, considero que debe responderse a la primera parte de la tercera cuestión en el sentido de que las actividades de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva.

2. La segunda parte de la cuestión

54. En cambio, la respuesta es más compleja por lo que respecta a la segunda parte de la cuestión, es decir, la cuestión de si la letra g) del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva tiene efecto directo y puede ser, por tanto, invocada por un sujeto pasivo ante los órganos jurisdiccionales nacionales. Por lo demás, también

30 — Véase lo que he escrito sobre la sentencia Comisión/Reino Unido, en la que el Tribunal de Justicia describe la asistencia de que se trata en la letra c) como la «que se desarrolla normalmente en la consulta profesional» del prestador (véanse los puntos 36 a 42 *supra*).

sobre esta cuestión las posturas de las partes que intervinieron en el presente procedimiento son más divergentes, al menos a partir de un determinado punto. En efecto, no existe desacuerdo sobre el hecho de que el problema se plantea únicamente en relación con el período anterior a 1992, fecha en la que entró en vigor la StÄndG, ni sobre el hecho de que las disposiciones de una Directiva cuyo contenido sea claro, suficientemente preciso e incondicional pueden tener efecto directo y, por tanto, ser invocadas por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales. [31] Sin embargo, en todo lo demás las posturas de las partes ponen de manifiesto un profundo desacuerdo, tal como se desprende de la síntesis que procedo a hacer de ellas a continuación.

a) Alegaciones de las partes

55. El Gobierno alemán y el Finanzamt cuestionan con firmeza cualquier pretensión de aplicabilidad directa del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), subrayando, ante todo, que la exención fiscal que establece dicha disposición puede otorgarse también a organismos distintos de los organismos de Derecho público, pero sólo a condición de que «el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social». Hasta que no exista dicho «reconocimiento» formal, la disposición no puede aplicarse a tales organismos; lo que implica que no es «incondicional» y, por tanto, que no reúne uno de los requisitos esenciales para poder calificarla de directamente aplicable.

56. Se observa que el caso de autos es muy diferente del examinado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Becker. En efecto, en esta última se discutía sobre la incidencia, a efectos de la aplicabilidad directa de una disposición de la Directiva, de la frase introductoria de la parte B del artículo 13 (idéntica a la de la parte A, apartado 1, del mismo artículo; véase el punto 2 *supra),* que alude a eventuales condiciones fijadas por los Estados miembros a fin de asegurar la aplicación de la Directiva; [32] en cambio, en el presente caso la disposición se refiere expresamente a un acto del Estado que precise si, cuándo, en qué condiciones y en qué medida otorgar el reconocimiento.

57. Por tanto, es evidente, según esta tesis, que dicho «reconocimiento» tiene un valor «constitutivo» del carácter social del organismo de que se trate, y exige una intervención formal por parte del legislador del Estado miembro interesado. Dicho reconocimiento no puede otorgarse por vía administrativa, ni puede deducirse de manera implícita caso por caso basándose en prác-

31 — Véanse, por limitarme a los precedentes invocados por las propias partes, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), apartado 25, y Mohsche, citada en la nota 10 *supra,* apartado 17.

32 — En particular, se alude al pasaje de dicha sentencia en la que el Tribunal de Justicia afirmó que el carácter incondicional y, por ende, el efecto directo de una exención no puede ponerse en entredicho por el mero hecho de que se haya reconocido a los Estados miembros un cierto margen de discrecionalidad sobre aspectos que «no afectan de ninguna manera a la definición del contenido de la exención prevista» (apartado 32).

ticas concluyentes; y ello no sólo porque hasta 1992 el ordenamiento jurídico alemán no contemplaba el caso de organismos a los que se hubiera reconocido «su carácter social», sino también porque una conclusión diferente supondría una interpretación extensiva de las exenciones del artículo 13, que, por el contrario, como se ha reiterado en varias ocasiones, deben ser interpretadas de manera estricta. Por otro lado, admitir la posibilidad de un reconocimiento caso por caso, implícito o por vía administrativa, conduciría de forma inevitable a sacrificar el principio de seguridad jurídica.

58. Tampoco podrían otorgar el reconocimiento terceros, como las cajas del seguro de enfermedad, en el marco de la celebración de los acuerdos de prestación de los servicios de asistencia a domicilio por parte de los organismos de que se trata. El beneficiario de los ingresos fiscales es el Estado, y sólo él puede renunciar a un impuesto mediante la concesión de una exención, algo que sólo puede hacer, según la Constitución alemana, por Ley. Un reconocimiento otorgado únicamente a efectos del reembolso de los gastos relacionados con los servicios prestados a los afiliados de las cajas del seguro de enfermedad no podría, por tanto, surtir efectos en el ámbito fiscal, es decir, en un ámbito diferente del de la seguridad social.

59. En todo caso, se recuerda que el artículo 249 CE reconoce expresamente que los Estados miembros, a los que compete dar cumplimiento a las Directivas comunitarias, si bien están obligados a conseguir el resultado que éstas persiguen, pueden elegir libremente las formas y modalidades necesarias al efecto. Y ello con mayor razón aun cuando, como en el caso de autos, al Estado miembro se le ha reconocido asimismo una amplia facultad discrecional por lo que respecta a los contenidos de las medidas de adaptación de su Derecho interno. En el presente caso, por un lado la República Federal de Alemania consideró inicialmente que no había motivos para «reconocer» a los organismos de que se trata, para posteriormente modificar sus propias opciones de política legislativa una vez constatada la creciente importancia adquirida durante los años ochenta por la asistencia a domicilio prestada por particulares; por otro lado, se inclinó por intervenir a este respecto mediante una medida legislativa específica. Por consiguiente, no hay ningún motivo para limitar la libertad reconocida al Estado imponiendo reconocimientos retroactivos y obtenidos de forma o en condiciones diferentes de las establecidas por el legislador alemán.

60. En el presente caso, observan en definitiva el Gobierno alemán y el Finanzamt, puesto que el «reconocimiento» sólo tuvo lugar en 1992 mediante las modificaciones introducidas por la StÄndG, Kügler no puede invocar la exención en relación con el período anterior.

61. Posturas totalmente diferentes son las que defienden la Comisión y Kügler. La primera conviene en el hecho de que, al

estar la aplicabilidad del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), supeditada al reconocimiento previo de una entidad por parte del Estado de que se trate como «organismo de carácter social», en principio no es posible atribuir un carácter incondicional a dicha disposición. No obstante, a su entender esto no excluye de modo absoluto la posibilidad de aplicabilidad directa de la misma, si es posible demostrar que, en determinados casos, el Estado ha reconocido de algún modo al organismo de que se trate; y esto en mayor medida aun cuanto que, en todo lo demás, la disposición indica de manera suficientemente precisa e incondicional las actividades que se benefician de la exención. Una solución diferente sería contraria a la propia lógica del principio de la aplicabilidad directa de las disposiciones de una Directiva, que pretende garantizar el efecto útil de las mismas, ofreciendo a los interesados la posibilidad de invocarlas contra cualquier norma nacional incompatible.

62. Por consiguiente, si, en un caso específico, existen suficientes indicios para poder afirmar que se reúnen de manera concreta los requisitos establecidos en la Directiva, no hay motivo para negar la aplicabilidad directa de la misma. Por lo demás, en ese mismo sentido se pronunció el propio Tribunal de Justicia en el asunto Carbonari y otros, en el que se discutía asimismo sobre la falta de «reconocimiento» previo por parte de los Estados miembros de algunas modalidades de formación de una categoría profesional (en aquel caso: los médicos especialistas) prescritas por una Directiva comunitaria. En efecto, en aquel caso el Tribunal de Justicia consideró que, a pesar de no haber intervenido el Estado, la disposición pertinente de la Directiva podía tener efecto directo, ya que las condiciones que establecía eran suficientemente precisas como para poder determinar si, en un determinado caso, se cumplían los requisitos de formación necesarios. [33]

63. Análogamente, prosigue la Comisión, si concurren elementos para considerar que, en un Estado miembro, se ha considerado de algún modo que un organismo tiene carácter social, corresponderá a la autoridad competente de dicho Estado apreciar si esto es suficiente para cumplir el requisito del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g). A tal efecto, no es necesario que el reconocimiento tenga lugar por vía legislativa, teniendo en cuenta, asimismo, que no hay nada en dicha disposición que autorice semejante deducción [34] y que ello haría demasiado difícil invocar el efecto

33 — Sentencia de 25 de febrero de 1999, Carbonari y otros (C-131/97, Rec. p. I-1103), en la que el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la aplicabilidad directa del anexo de la Directiva 75/363/CEE del Consejo, de 16 de junio de 1975, referente a la coordinación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas relativas a las actividades de los médicos (DO L 43, p. 21; EE 06/02 p. 128), modificada por la Directiva 82/76/CEE de 26 de enero de 1982. En el punto 1 de dicho anexo se dispone que la formación de los médicos especialistas debe realizarse en puestos específicos reconocidos por las autoridades competentes, que deben definir las modalidades prácticas y teóricas de esta formación. No obstante, el Tribunal de Justicia afirmó que: «aunque este mismo punto prevé que las reglas de aplicación deben establecerlas las autoridades competentes, los requisitos de la formación a tiempo completo enumerados en dicho punto son lo suficientemente precisos como para permitir que el órgano jurisdiccional remitente determine cuáles de los demandantes en el procedimiento principal pertenecen a la categoría de los médicos que siguen una especialización que, durante el período anterior al año académico 1991/1992, reunían los requisitos de formación de los médicos especialistas a tiempo completo en el sentido de las Directivas "de coordinación" y 82/76» (apartado 34).

34 — Por el contrario, como señala Kügler, en las letras b) y p) de la misma disposición se hace referencia a situaciones «legalmente» reconocidas, mientras que este adverbio más restrictivo no figura en la letra g).

directo de la disposición; por el contrario, el reconocimiento puede emanar también de un órgano administrativo e incluso por razones diversas de las consideradas en la disposición de que se trata.

64. La Comisión excluye asimismo que la aplicabilidad directa de esta última pueda quedar excluida por las disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 2, letras a) y b), de la Sexta Directiva. Como se ha visto (punto 2 *supra*), la primera de estas disposiciones confiere a los Estados miembros la facultad de supeditar las exenciones previstas en el apartado 1 del artículo 13, parte A, al cumplimiento de determinadas condiciones; si el Estado no ha hecho uso de esta posibilidad, el carácter incondicional y suficientemente preciso del apartado 1, letra g), no le permite oponer a «un contribuyente que puede demostrar que su situación fiscal está comprendida efectivamente en una de las categorías de exención enunciadas por la Directiva, el hecho de no haber adoptado las disposiciones destinadas, precisamente, a facilitar la aplicación de esa misma exención» (sentencia Becker, apartado 33). En cambio, la segunda disposición enumera las condiciones en las cuales la exención debe excluirse de forma obligatoria. Sin embargo, también en ese caso la Comisión recuerda que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la mera posibilidad de que concurran dichas condiciones no permite excluir el carácter incondicional y suficientemente preciso de la disposición de que se trata. [35]

65. Por último, la Comisión recuerda que, aun en el caso de que el Tribunal de Justicia determinara que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), no es directamente aplicable, la República Federal de Alemania estaría igualmente obligada, con arreglo al artículo 10 CE, a adoptar todas las medidas necesarias para garantizar el pleno respeto del Derecho comunitario, de modo que el Juez nacional estaría en todo caso obligado a interpretar el artículo 4, número 16, de la UStG a la luz del texto y de la finalidad de la Sexta Directiva, para asegurar su conformidad con esta última.

66. En la misma línea que la Comisión, pero en unos términos más concretos, también Kügler sostiene que, conforme a

35 — En ese sentido, véase la sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros (asuntos acumulados 231/87 y 129/88, Rec. p. 3233), apartado 32, en la que el Tribunal de Justicia hubo de pronunciarse sobre la aplicabilidad directa de una norma de la Sexta Directiva que permite excluir la exención del impuesto siempre que se cumplan algunas condiciones (véase el artículo 4, apartado 5, párrafos primero y segundo, de la Sexta Directiva: «Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia»). El Tribunal de Justicia afirmó que, debido al carácter meramente eventual de la limitación, la disposición puede ser invocada ante los órganos jurisdiccionales nacionales, si bien es cierto que su aplicación supone una valoración de circunstancias económicas.

la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,[36] el reconocimiento puede derivarse también de otras disposiciones y de los principios del ordenamiento jurídico aplicable.

67. En particular, la demandante en el procedimiento principal señala que los servicios que presta están directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social y que, como subraya también el Bundesfinanzhof,[37] sus actividades son financiadas por las cajas del seguro de enfermedad y por los organismos de seguridad social y de asistencia social. Por otro lado, ya con anterioridad a 1992 diversas disposiciones nacionales de distinta índole y naturaleza, pero todas ellas relativas a los sectores de la seguridad social y la asistencia social, mencionaban expresamente a operadores de carácter privado. Entre estas disposiciones se encuentran, en particular, las que desde principios de los años ochenta regulaban las especiales relaciones que vinculan a quienes prestan servicios como la asistencia, incluso médica, a domicilio, por un lado, y, por otro, las cajas del seguro de enfermedad y los organismos de seguridad social y de asistencia social, es decir, los organismos que soportan la mayor parte de los costes derivados de dichos servicios. La demandante cita asimismo la legislación de algunos Länder, prácticas y medidas administrativas con arreglo a las cuales básicamente se otorgaba la exención fiscal de las actividades de que se trata a condición de que fueran realizadas por asociaciones o por sujetos pasivos reconocidos por las cajas del seguro de enfermedad.

68. Por último, la demandante subraya que la tesis que sostiene es además más conforme con la finalidad de la norma, en la medida en que permite limitar los gastos médicos y de seguridad social y, por ende, las cotizaciones que los afiliados pagan a las cajas del seguro de enfermedad y a los organismos de seguridad social, por más que el Gobierno alemán conteste que, para limitar dichos gastos, también es posible recurrir eficazmente a otros instrumentos.

b) Apreciación

69. He expuesto de manera pormenorizada los argumentos de las partes con objeto de poner de relieve con toda claridad los términos del debate que se ha desarrollado entre ellas y la naturaleza del desacuerdo que las separa. En efecto, como se ha visto, la Comisión y la República Federal de Alemania discrepan sobre todo sobre una cuestión de principio: a saber, sobre la posibilidad de que se reconozca efecto directo a una disposición como la del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g). En cambio, el Finanzamt y Kügler se centran más bien en los indicios que, en el

36 — En particular, Kügler cita las sentencias de 23 de mayo de 1985, Comisión/Alemania (C-29/84, Rec. p. 1661), y de 30 de mayo de 1991, Comisión/Alemania (C-361/88, Rec. p. I-2567).

37 — Que señala, entre otras cosas, que, según una reciente sentencia del Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal alemán), si los gastos en prestaciones sanitarias corren normalmente a cargo de los organismos de seguridad social, su exención fiscal no es contraria a la finalidad del artículo 4, número 14, de la UStG [véase la sentencia de 10 de noviembre de 1999 (asunto 2 BvR 2861/93, UR 1999, p. 498)].

presente caso, deberían llevar a reconocer o no la condición de la demandante como «organismo de carácter social». Ni que decir tiene que, si bien la segunda cuestión, además de estar supeditada a la solución que se dé de la primera, corresponde más bien a la apreciación del órgano jurisdiccional nacional, la primera es, en cambio, de competencia directa del Tribunal de Justicia. Es sobre ella, por tanto, sobre la que debe centrarse la atención aquí.

70. El elemento central de la tesis del Gobierno alemán, como se ha visto, es que la libertad y la discrecionalidad reconocidas por la disposición de que se trata a los Estados miembros hace de todo punto insostenible plantear la posibilidad de la aplicabilidad directa de esta última. La Comisión, por su parte, comparte en principio esta argumentación, pero cuestiona la pretensión de atribuirle alcance general y de deducir de ella la imposibilidad absoluta de reconocer a una determinada entidad, ni siquiera cuando concurren elementos concluyentes, la condición de organismo de carácter social.

71. Una vez definidos de este modo los términos del problema central que plantea la cuestión que estamos examinando, paso ahora a analizar de una manera más pormenorizada los argumentos que sustentan las posturas de las partes, comenzando por los del Gobierno alemán.

72. Ciertamente, es indiscutible, como subraya con insistencia dicho Gobierno, que la disposición de que se trata deja a los Estados miembros una amplia facultad discrecional para el reconocimiento de los organismos de que se trata; sin embargo, no creo que dicho argumento sea, *por sí solo,* decisivo. Tal como ha recordado la Comisión, en la sentencia Becker el Tribunal de Justicia afirmó de manera expresa, precisamente en relación con la Sexta Directiva, pero apoyándose en un criterio jurisprudencial consolidado y más amplio, que no puede «invocarse el carácter general de la Directiva de que se trata, o el margen discrecional que deja [...] a los Estados miembros, para negar cualquier efecto a aquellas disposiciones que, habida cuenta de su objeto, pueden ser invocadas procedentemente ante los tribunales, aun cuando la Directiva no haya sido ejecutada en su conjunto».[38] Se trata precisamente, por tanto, de determinar, en cada caso concreto, si, a pesar de la facultad discrecional reconocida a los Estados miembros, la Directiva puede tener pese a todo efecto directo.

73. Ahora bien, añade el Gobierno alemán, la aplicabilidad de las disposiciones de que se trata está supeditada no al ejercicio de una facultad discrecional genérica del Estado interesado, sino a la adopción de

38 — Apartado 30. Véanse, asimismo, entre otras, las sentencias de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, Rec. p. I-5105), apartado 34, y de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883), apartado 34. Siempre en relación con el artículo 13 de la Sexta Directiva, véanse, en el mismo sentido, las sentencias de 10 de junio de 1999, Braathens (C-346/97, Rec. p. I-3419), apartado 31, que tiene por objeto el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 316, p. 12), cuya sección introductoria es materialmente idéntica a la del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, y de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec. p. I-493), apartados 29 a 33, sobre el artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva.

una medida legislativa al efecto por parte de dicho Estado. Sin embargo, me parece que la Comisión no se equivoca al objetar que no hay nada en la disposición de que se trata que autorice a deducir que el «reconocimiento» al que se hace referencia en ella deba otorgarse de una forma específica y, menos aun, por ley. En efecto, la del Gobierno alemán me parece una simple presunción, muy probablemente basada en el hecho de que, en Alemania, al igual que en otros Estados miembros, las prestaciones patrimoniales sólo pueden imponerse por ley. Sin embargo, procede observar, ante todo, que en el caso de que se trata se discute no tanto sobre la introducción de nuevos impuestos como sobre el reconocimiento de exenciones fiscales en los casos autorizados, para todos los Estados miembros, para una disposición comunitaria; además, la Directiva no puede interpretarse o aplicarse en función de los diferentes ordenamientos jurídicos nacionales, sino que debe aplicarse de manera uniforme en todos los Estados miembros. Por tanto, la única indicación que se desprende de la disposición que estamos examinando es que debe haber un reconocimiento del carácter social de los organismos de que se trata, pero las modalidades y procedimientos del mismo se dejan, en principio, al Estado interesado, sin ninguna otra imposición ni limitación.

74. Así las cosas, el hecho de que no exista un reconocimiento expreso por vía legislativa de los organismos de que se trata no puede considerarse, en sí mismo, suficiente para impedir la aplicabilidad directa de la norma, sino que debe determinarse, en cambio, si el ordenamiento jurídico del Estado miembro de que se trate permite inferir igualmente alguna forma de reconocimiento, aunque sólo sea de hecho, del carácter social del organismo. Esta comprobación se impone porque estamos en presencia de un derecho, bajo la forma de una exención fiscal, que la Directiva reconoce a los sujetos pasivos que se encuentran en una determinada situación. Es muy cierto que corresponde sobre todo al Estado definir dicha situación, pero es el propio Tribunal de Justicia el que ha aclarado, siempre en la sentencia Becker (pero no sólo en ella) que un Estado miembro que no haya adoptado las medidas de aplicación previstas en la Directiva «no puede invocar su propia omisión para denegar a un contribuyente que se beneficie de una exención a la que éste puede aspirar legítimamente en virtud de la Directiva» (apartado 34). Por consiguiente, repito que, si es posible inferir por otra vía que se reúnen los requisitos para el reconocimiento de que se trata, los principios del ordenamiento jurídico comunitario, y en primer lugar el del efecto útil de las Directivas, exigen que no se impida a los interesados el ejercicio de un derecho consagrado por la Directiva de que se trata. [39]

75. Por otro lado, el Gobierno alemán opone también otras objeciones a esta conclusión. En primer lugar, subraya que

39 — A este respecto, recuerdo que, en la sentencia Comune di Carpaneto Piacentino y otros, citada en la nota 35 *supra*, en la que debía decidir sobre el eventual efecto directo de una disposición de la Sexta Directiva (el artículo 4, apartado 5, párrafo primero) que otorga la exención fiscal a los «organismos de Derecho público» que actúan «en el ejercicio de sus funciones públicas», el Tribunal precisó que «el único criterio que permite distinguir con certeza [las actividades realizadas por dichos organismos "en el ejercicio de sus funciones públicas" de aquellas otras que realizan como sujetos de Derecho privado] es [...] el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional» (apartado 15). Tras precisar que corresponde, por tanto, «al Juez nacional calificar la actividad de que se trata en atención a este criterio» *(ibidem)*, el Tribunal de Justicia estimó que la disposición tenía efecto directo, en la medida en que «los organismos y las actividades para las que opera la norma de no sujeción al IVA están claramente determinados» en ella (apartado 31).

en el asunto Comune di Carpaneto Piacentino y otros no había previsto un procedimiento estatal específico para el reconocimiento de los organismos indicados en la disposición pertinente, ya que éste se producía mediante remisión al Derecho nacional; por consiguiente, podía ser efectuado por el Juez directamente con arreglo a dicho Derecho, mientras que en el presente caso se requiere una intervención específica del Estado. No obstante, me parece que esta objeción se basa en la misma petición de principio que ya he examinado y criticado antes, consistente en dar por descontado precisamente el elemento que debe determinarse: es decir, si la intervención del Estado es verdaderamente imprescindible en el presente caso.

76. En segundo lugar, el Gobierno alemán objeta que, asimismo en la sentencia Comune di Carpaneto Piacentino y otros, pero también en la sentencia Carbonari y otros, antes citada, las condiciones y los requisitos para el reconocimiento del carácter indicado en las disposiciones pertinentes podían comprobarse, a falta de medidas estatales al efecto, basándose en la propia Directiva, mientras que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), no contiene ningún elemento útil para suplir la falta de intervención del Estado que debe reconocer a los organismos de carácter social.

77. No tengo ningún problema en reconocer que, precisamente por estos motivos, a falta de una intervención legislativa específica la identificación de dichos organismos resulta efectivamente mucho más compleja; sin embargo, no creo, y es ésta también la razón del desacuerdo de la Comisión, que dicha identificación sea, como pretende el Gobierno alemán, absolutamente imposible. Ante todo, observo que el concepto de «organismo de carácter social» no es un concepto de carácter técnico-jurídico, como lo es, por poner un ejemplo extraído de la misma norma, el de «organismo de Derecho público». Por consiguiente, dicho concepto no requiere una definición legal expresa, con la definición de criterios formales de identificación, sino que puede inferirse con arreglo a los conceptos comunes del ordenamiento jurídico. En segundo lugar, no creo que la Directiva no proporcione ningún indicio para inferir el concepto de que se trata. Aparte de las indicaciones de carácter general que pueden derivarse de su lectura sistemática, me parece que cabe deducir también algún indicio, aunque sea indirecto, de disposiciones específicas. Me refiero, en particular, al apartado 2 de la parte A del artículo 13, cuya letra a) enumera, como se ha visto (punto 2 *supra),* una serie de condiciones a las cuales los Estados miembros pueden, supeditar, caso por caso, las exenciones previstas en el apartado 1, y, por tanto, también las previstas en la letra g). Se trata de condiciones, por así decirlo, «máximas», en el sentido de que los Estados miembros pueden no imponerlas o imponer otras menos estrictas, pero no pueden imponer otras más gravosas. Esto significa que, si un organismo cumple dichas condiciones, existe ya un indicio útil de que reúne los requisitos exigidos por dicha disposición o, mejor dicho, de la imposibilidad de denegar el reconocimiento de su condición de organismo de carácter social.

78. No obstante, está claro que la posibilidad de efectuar un reconocimiento como

éste deberá determinarse fundamentalmente a la luz del ordenamiento jurídico del Estado interesado. Por tanto, corresponderá al Juez nacional apreciar caso por caso cada situación concreta con arreglo a los principios de dicho ordenamiento jurídico y, sobre todo, de los elementos específicos determinantes al efecto, como, por ejemplo, los que han destacado las propias partes en el presente procedimiento: la existencia de disposiciones específicas, ya sean nacionales o regionales, legislativas o administrativas, de naturaleza fiscal o de seguridad social; el hecho de que asociaciones dedicadas a las mismas actividades que la demandante disfruten ya de una exención similar en razón de su utilidad pública; el hecho de que los costes de las prestaciones sean, en su caso, asumidos en gran parte por las cajas del seguro de enfermedad establecidas por ley o por organismos de seguridad social o de asistencia social, con los que los operadores privados del tipo de la demandante mantienen relaciones contractuales, etc. (véase el punto 67 *supra*). Es cierto, lo repito, que no será fácil superar de este modo el obstáculo derivado de la falta de una intervención normativa clara y expresa por parte del Estado; pero por los motivos, tanto de principio como específicos, que he expuesto, considero que no se puede tampoco excluir, *a priori* y de forma absoluta, la eventualidad de semejante resultado.

79. Por último, observo que la solución que aquí propongo no puede refutarse con el argumento de que implicaría una interpretación extensiva de la Sexta Directiva contraria al criterio de interpretación opuesto que, como se ha señalado en varias ocasiones, se impone a este respecto. Ello se debe a que dicha solución no amplía el ámbito de la exención más allá de lo previsto en la Directiva, sino que se limita a hacer posible su concesión en favor de sujetos pasivos que tienen derecho a ella con arreglo a la propia Directiva. Si acaso, es la tesis contraria la que plantea un problema de coherencia con los criterios de interpretación habituales del Derecho comunitario, puesto que la disposición de la letra g) constituye una excepción al principio según el cual «las exenciones previstas por el artículo 13 de la Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario [...]. Lo mismo debe aplicarse a los requisitos específicos exigidos para disfrutar de estas exenciones y, en particular, de las que se refieren a la condición o a la identidad del operador económico que realiza las prestaciones cubiertas por la exención» (véase la sentencia Bulthuis-Griffioen, antes citada, apartado 18). Es decir, en caso de duda debe optarse, en la medida de lo posible, por una interpretación que respete y, si acaso, acentúe la «autonomía» del concepto examinado, pues dicho criterio hermenéutico pretende evitar excesos en un sentido o en el otro en la interpretación de la Directiva y favorecer su aplicación uniforme.

80. En conclusión, considero que, en principio, cabe plantear la posibilidad de una aplicación directa de la disposición de que se trata y que, por consiguiente, procede responder a la segunda parte de la tercera cuestión prejudicial en el sentido de que no puede excluirse la aplicabilidad directa del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva ni siquiera a falta de una medida legislativa específica del Estado interesado, siempre que el Juez nacional esté en condiciones de determinar, con arreglo a todos los elementos concluyentes, que el sujeto pasivo constituye un «organismo» al que se ha reconocido «su carácter social».

V. Conclusión

81. En virtud de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que declare lo siguiente:

«1) La exención fiscal prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, es independiente de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia a personas físicas.

2) La exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva se aplica únicamente a las prestaciones de servicios de carácter terapéutico realizadas, aunque sea a domicilio, por enfermeros titulados, así como a las prestaciones conexas directamente necesarias e inseparables de ellas desde un punto de vista práctico y económico.

3) a) Las actividades de asistencia personal básica y asistencia en las tareas domésticas están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva.

b) No puede excluirse la aplicabilidad directa del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva ni siquiera a falta de una medida legislativa específica del Estado interesado, siempre que el Juez nacional esté en condiciones de determinar, con arreglo a todos los elementos concluyentes, que el sujeto pasivo constituye un "organismo" al que se ha reconocido "su carácter social".»