CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. PHILIPPE LÉGER presentadas el 15 de septiembre de 2005 [1]

1. Las dos cuestiones prejudiciales de que se trata, planteadas por el Symvoulio tis Epikrateias (Consejo de Estado) (Grecia), versan sobre la interpretación del concepto de «prestaciones relacionadas directamente» con la hospitalización y la asistencia sanitaria, que figura en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE. [2]

2. Se trata de dilucidar si la prestación por un establecimiento hospitalario de servicios telefónicos y el suministro de un aparato de televisión a una persona hospitalizada, así como el suministro por ese establecimiento de alimentación y cama a sus acompañantes, pueden considerarse prestaciones relacionadas directamente con la hospitalización y la asistencia sanitaria, y estar exentas, por tanto, del impuesto sobre el valor añadido [3] de conformidad con la referida disposición.

I. Marco jurídico

A. *Derecho comunitario*

3. La Sexta Directiva tiene por objeto establecer un régimen de IVA común a todos los Estados miembros. A tal efecto, por un lado, define de manera uniforme las prestaciones gravables. [4] De este modo, su artículo 2, apartado 1, dispone que estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal. A tenor de su artículo 4, serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, una actividad económica como una actividad de prestador de servicios, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

4. Por otro lado, la Sexta Directiva contiene en su título X una lista común de exenciones para, según su undécimo considerando,

1 — Lengua original: francés.

2 — Directiva 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»).

3 — En lo sucesivo, «IVA».

4 — Véanse las sentencias de 26 de junio de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec. p. I-6729), apartado 38, y de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, Rec. p. I-3123), apartado 36.

garantizar que los recursos propios de las Comunidades puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros.

5. El artículo 13 de dicha Directiva enumera, en su parte A, las exenciones previstas en favor de ciertas actividades de interés general. El apartado 1 de dicha disposición tiene el siguiente tenor:

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

[...]

b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por Entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos;

[...]»

6. El artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva establece que los Estados miembros podrán subordinar al cumplimiento de una o de varias de las condiciones que éste prevé, caso por caso, la concesión de la exención prevista en el apartado 1, letra b), a organismos que no sean de Derecho público.

7. Ese mismo artículo 13, parte A, apartado 2, dispone, en su letra b):

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

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

— estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de prestaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido.»

B. *Derecho nacional*

8. El artículo 18, apartado 1, de la Ley nº 1642/1986, relativa a la aplicación del impuesto sobre el valor añadido y a otras disposiciones (FEK A' 125) dispone:

«1. Estarán exentas del impuesto:

[...]

d) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, y las entregas de bienes y prestaciones de servicios directamente relacionadas con ellas, efectuadas por personas legalmente autorizadas. Se equipararán asimismo a tales servicios los ofrecidos por establecimientos termales.

[...]» [5]

II. Hechos

9. El Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon - Ygeia AE [6] es una persona jurídica de Derecho privado, cuyo objeto social consiste en proporcionar asistencia hospitalaria y médica.

10. A raíz del control de los libros de contabilidad de Ygeia relativos a los períodos impositivos correspondientes a los ejercicios de 1992 y 1993, la autoridad administrativa competente consideró que los ingresos obtenidos por ésta en concepto, por un lado, de la prestación de servicios telefónicos y del suministro de un aparato de televisión a las personas hospitalizadas y, por otro, del suministro de alimentación y cama a sus acompañantes, debían estar sujetos al IVA. En consecuencia, rectificó la deuda fiscal de dicha sociedad correspondiente a los referidos ejercicios.

11. Los recursos interpuestos por Ygeia contra las resoluciones adoptadas por dicha autoridad fueron desestimados por el Dioikitiko Protodikeio (Tribunal contencioso-administrativo de Primera Instancia) y, posteriormente, por el Dioikitiko Efeteio (Tribunal contencioso-administrativo de apelación). Estos órganos jurisdiccionales declararon que las referidas prestaciones, por su naturaleza, no pueden considerarse directamente relacionadas con la hospitalización y la asistencia sanitaria, porque tienen por objeto facilitar la estancia de los

5 — Véase la resolución de remisión, en su versión francesa, p. 3.

6 — En lo sucesivo, «Ygeia».

enfermos en el hospital y no contribuyen a los cuidados que se les dispensan.

12. Ygeia interpuso un recurso de casación contra las sentencias dictadas por el Dioikitiko Efeteio.

III. Cuestión prejudicial

13. El órgano jurisdiccional remitente señala que no se discute que Ygeia, en cuanto persona jurídica de Derecho privado, cumple los requisitos de exención del impuesto controvertido por lo que se refiere a la asistencia hospitalaria y sanitaria que dispensa. Según dicho órgano jurisdiccional, la única cuestión que se plantea versa sobre el extremo de si las prestaciones controvertidas están o no comprendidas en el concepto de «prestaciones relacionadas directamente» con la hospitalización y la asistencia sanitaria.

14. El órgano jurisdiccional remitente indica que este concepto no se define en el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva. Recuerda que, en la sentencia de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia, [7] el Tribunal de Justicia declaró que no debe darse a dicho concepto una interpretación particularmente restrictiva, ya que la finalidad de la exención de tales prestaciones es garantizar que el beneficio de la asistencia médica y hospitalaria, así como de las prestaciones relacionadas directamente con ellas, no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes que se produciría si estuvieran sometidos al IVA.

15. El órgano jurisdiccional nacional se remite asimismo a la sentencia de 6 de noviembre de 2003, Dornier, [8] en la que el Tribunal de Justicia admitió que la cuestión de si una prestación está comprendida en el concepto de «prestaciones relacionadas directamente» depende de si dicha prestación tiene o no carácter accesorio. En otras palabras, se trata de dilucidar si la prestación controvertida constituye para sus destinatarios un medio que les permita disfrutar en las mejores condiciones de otras prestaciones o bien un fin en sí misma. El órgano jurisdiccional remitente considera que, desde este punto de vista, las prestaciones de que se trata podían considerarse accesorias de la asistencia prestada por Ygeia, sin que esta consideración baste para darles la categoría de prestaciones relacionadas directamente con la hospitalización y la asistencia sanitaria.

16. A este respecto, el Tribunal de Justicia señala que, según el primer criterio establecido en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, para que pueda considerarse que una prestación está relacionada directamente con la hospitalización y la asistencia sanitaria, debe ser indispensable. Como ejemplo de aplicación de este criterio, cita la sentencia de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania, [9] en la que se declaró

7 — C-76/99, Rec. p. I-249, apartado 23.

8 — C-45/01, Rec. p. I-12911.

9 — C-287/00, Rec. p. I-5811, apartados 31 y 48.

que el concepto de prestaciones de servicios «relacionadas directamente» con la enseñanza universitaria abarca las prestaciones de servicios y las entregas de bienes «directamente necesarias» para la enseñanza. De ello deduce que, con arreglo a este criterio, las prestaciones controvertidas no pueden estar exentas del IVA.

17. A la vista de estas consideraciones, el Symvoulio tis Epikrateias decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«Las prestaciones realizadas por las personas mencionadas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE, que consisten en la concesión del uso del teléfono y de la televisión a los pacientes así como en el suministro de alimentación y cama a sus acompañantes, ¿deben considerarse relacionadas directamente con la hospitalización y asistencia sanitaria, con arreglo a la citada disposición, por ser accesorias respecto de la asistencia e indispensables para la misma?»

IV. Análisis

18. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la prestación por un establecimiento hospitalario de servicios telefónicos y el suministro de un aparato de televisión a una persona hospitalizada, así como el suministro de alimentación y cama a los acompañantes de esa persona, constituyen prestaciones relacionadas directamente con la hospitalización y la asistencia sanitaria en el sentido de la referida disposición.

19. Esta cuestión se plantea porque la prestación de servicios telefónicos y el suministro de un aparato de televisión, así como de alimentación y medios para pernoctar, constituyen, en principio, prestaciones sujetas al IVA cuando son efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo. Asimismo, es habitual, en el régimen común de IVA, que una misma persona pueda efectuar prestaciones exentas del IVA y prestaciones sujetas a este impuesto. [10]

20. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita, pues, que se dilucide si las prestaciones de que se trata constituyen, por su naturaleza, prestaciones relacionadas directamente con la hospitalización y la asistencia sanitaria y si, en consecuencia, deben estar siempre exen-

10 — Para los supuestos en que un sujeto pasivo utiliza bienes y servicios para efectuar a la vez prestaciones exentas y servicios gravados, la Sexta Directiva prevé, en sus artículos 17, apartado 5, y 19, de qué manera puede ese sujeto pasivo deducir el IVA soportado por el ejercicio de sus actividades gravadas.

tas del IVA, de conformidad con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

21. Ygeia propone que se responda afirmativamente a esta cuestión. Por un lado, considera que los requisitos establecidos en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva no son necesariamente pertinentes para definir el concepto de «prestaciones relacionadas directamente» con la hospitalización y la asistencia sanitaria. A su juicio, se trata, en su caso, de requisitos a los que los Estados miembros pueden supeditar la aplicación de la exención de que se trata a prestadores que no sean personas jurídicas de Derecho público.

22. Por otro lado, Ygeia sostiene que las prestaciones controvertidas no constituyen para los enfermos un fin en sí mismo, sino el modo de disfrutar en las mejores condiciones posibles de la hospitalización y de la asistencia sanitaria. Por consiguiente, se trata, en su opinión, de prestaciones accesorias a la hospitalización que, por lo que respecta al IVA, deben recibir el mismo trato fiscal que la hospitalización. Asimismo, hace referencia al hecho de que, en Grecia, es habitual que los familiares del enfermo le acompañen y aporten así su ayuda al personal de enfermería. Señala que la presencia de dichos familiares mejora el estado psicológico del enfermo y contribuye de este modo al restablecimiento de su salud. Afirma que lo mismo sucede por lo que se refiere a la prestación de servicios telefónicos y al suministro de una televisión, ya que estas prestaciones permiten al enfermo mantenerse en contacto con el mundo exterior. Según Ygeia, de ello se desprende que el criterio pertinente para determinar si tales prestaciones están o no comprendidas en el concepto de «prestaciones relacionadas directamente» con la hospitalización y la asistencia sanitaria es la voluntad del propio enfermo, que solicita dichas prestaciones porque las considera necesarias para su recuperación.

23. Por último, Ygeia señala que, debido a que las prestaciones de que se trata se facilitan únicamente dentro del recinto del hospital, no compiten con servicios equivalentes ofrecidos por otras empresas sujetas al IVA.

24. No comparto este análisis. Al igual que la República Helénica, la República Federal de Alemania y la República de Chipre, así como la Comisión de las Comunidades Europeas, considero que, en el estado del Derecho comunitario aplicable, no cabe considerar a ninguna de las prestaciones de que se trata como una prestación que, por su naturaleza, está «relacionada directamente» con la hospitalización y la asistencia sanitaria.

25. Ahora bien, a diferencia de esos Estados miembros, considero que, no obstante, ninguna de dichas prestaciones debe quedar excluida con carácter sistemático de la posibilidad de acogerse a la exención del IVA. En mi opinión, estas prestaciones deben quedar exentas del IVA cuando resulte que son indispensables para el tratamiento de la persona hospitalizada, y, en realidad, parece que el único criterio pertinente que puede adoptarse para determinar si son efectiva-

mente necesarias es una prescripción médica. Baso esta postura, por un lado, en el contenido del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva y, por otro, en el objetivo que subyace a la exención del IVA por lo que respecta a la hospitalización y la asistencia sanitaria en el medio hospitalario.

26. Por cuanto atañe, en primer lugar, al contenido del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva, tal como señala el órgano jurisdiccional remitente y ha declarado el Tribunal de Justicia, [11] esa disposición no define qué abarca el concepto de «prestaciones relacionadas directamente» con la hospitalización y la asistencia sanitaria. Tampoco encuentro, en el tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, ninguna indicación en cuanto a la cuestión de si alguna de las prestaciones controvertidas está o no comprendida en dicho concepto.

27. Como indica la Comisión, del tenor de dicha disposición cabe deducir que tiene por objeto las prestaciones proporcionadas por el personal del establecimiento sanitario, ya que abarca las prestaciones «realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estas últimas, por establecimientos hospitalarios». En cambio, no comparto la opinión de la Comisión según la cual del tenor de dicha disposición se desprende también que las «prestaciones relacionadas directamente» sólo pueden estar constituidas por servicios prestados al propio enfermo. A mi juicio, de la interpretación literal del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva se desprende que el concepto de «prestaciones relacionadas directamente» con la hospitalización y la asistencia sanitaria abarca todas las prestaciones facilitadas por el establecimiento hospitalario que presenten un vínculo estrecho con la hospitalización del enfermo y los cuidados médicos que se le dispensan. [12]

28. Por tanto, del tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no cabe deducir que las prestaciones proporcionadas por el establecimiento sanitario a un allegado del enfermo, como el suministro de cama y alimentación, están excluidas de la posibilidad de acogerse a la exención.

29. En cambio, en mi opinión, el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva contiene indicaciones pertinentes para la respuesta que debe darse a la cuestión examinada. De este modo, a tenor de dicha disposición, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estarán excluidas del beneficio de la exención prevista, en particular, en dicho artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la citada Directiva cuando, por un lado, no fueran indispensables para la realización de las prestaciones exentas y, por otro, estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suple-

11 — Véase la sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 7, apartado 22.

12 — Véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de febrero de 1988, Comisión/Reino Unido (353/85, Rec. p. 817), apartado 32, y Dornier, citada en la nota 8, apartado 33.

mentarios por la realización de prestaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sujetas al IVA.

30. Pese a que el Tribunal de Justicia no haya hecho referencia al artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva en la sentencia Comisión/Francia, antes citada, en la que se pronunció sobre la interpretación que debe darse al concepto de «prestaciones relacionadas directamente» con la hospitalización y la asistencia sanitaria, considero, al igual que el órgano jurisdiccional remitente y los Estados miembros indicados, que dicha disposición reviste un carácter pertinente para esta interpretación. En efecto, de su tenor literal se desprende que impone a los Estados miembros dos obligaciones que deben cumplir en cada uno de los supuestos de exenciones previstos expresamente, es decir, los establecidos en el referido artículo 13, parte A, apartado 1, letras b), g), h), i), l), m) y n). Además, procede señalar que cada uno de dichos supuestos se refiere a prestaciones o a entregas que están «relacionadas directamente» o que presentan «una relación directa» con una actividad de interés general. [13]

31. Así pues, en contra de la hipótesis considerada por Ygeia el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva no establece requisitos adicionales que se apliquen únicamente en la circunstancia concreta de que los Estados miembros decidan ampliar el beneficio de la exención a prestadores que no sean personas jurídicas de Derecho público. En efecto, si ello fuera así, existen fundadas razones para pensar que tales requisitos no figurarían en un lugar distinto, sino inmediatamente después de los requisitos establecidos en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, que prevé para los Estados miembros esta posibilidad de ampliación. [14] Del tenor del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva se desprende asimismo que los dos requisitos en él establecidos revisten carácter vinculante para los Estados miembros, a diferencia de los requisitos contenidos en el mismo artículo, parte A, apartado 2, letra a), que tienen carácter facultativo.

32. A la vista del contenido del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, los requisitos establecidos en esta disposición deben tenerse en cuenta para la

13 — Por ejemplo, el artículo 13, parte A, apartado 1, exime, en la letra g), las prestaciones de servicios y las entregas de bienes «directamente relacionadas» con la asistencia social y con la Seguridad Social; en la letra h), las prestaciones de servicios y las entregas de bienes «directamente relacionadas» con la protección de la infancia y de la juventud, así como, en la letra i), la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes «directamente relacionadas» con estas actividades, etc.

14 — El artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), tiene el siguiente tenor:
«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 letra b), g), h), i), l), m) y n) 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 prestaciones 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.»

interpretación de los términos de los diferentes supuestos de exenciones en él contemplados, es decir, los previstos en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b), g), h), i), l), m) y n).

33. Este análisis del alcance del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva ha sido confirmado por la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, en la que el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si las actividades de investigación realizadas a título oneroso por centros de enseñanza superior podían estar exentas del IVA conforme al artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva.

34. El Gobierno alemán sostuvo en aquel procedimiento que la investigación constituye un servicio directamente relacionado con la enseñanza en los centros públicos de enseñanza superior, porque dichos centros necesitan precisamente de la investigación para poder llevar a cabo sus actividades docentes, pues les permite desarrollar y transmitir nuevos conocimientos. El Tribunal de Justicia no aceptó este análisis y declaró que, aunque la investigación pueda considerarse «muy útil para la enseñanza universitaria, no es imprescindible para lograr el objetivo contemplado por ésta, a saber, en concreto, la formación de estudiantes para permitirles ejercer una actividad profesional». [15]

15 — Véase el apartado 48. El Tribunal de Justicia justificó también en ese apartado dicho análisis señalando que «muchos centros de enseñanza universitaria logran dicho objetivo sin efectuar proyectos de investigación a título oneroso y que existen otras medidas de garantizar la existencia de una relación entre la enseñanza universitaria y la vida profesional».

35. Esta exigencia, admitida por el Tribunal de Justicia en el marco de la interpretación del concepto de «prestaciones relacionadas directamente» con la enseñanza universitaria, previsto en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, es igualmente válida, por lo que se refiere al contenido del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de dicha Directiva, para la interpretación del concepto de «prestaciones relacionadas directamente» con la hospitalización y la asistencia sanitaria, recogido en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b).

36. De ello se deduce que, en el estado del Derecho aplicable, en virtud del primer requisito establecido en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, para que las prestaciones facilitadas en el establecimiento sanitario estén exentas del IVA, no basta con que sean útiles de una manera potencial o efectiva para la recuperación del enfermo. Con arreglo a dicha disposición, sólo constituyen prestaciones relacionadas directamente con la hospitalización y la asistencia sanitaria las que les sean indispensables.

37. Al examinar las prestaciones controvertidas, se observa que no parece que ninguna de ellas pueda ser considerada indispensable o necesaria para la hospitalización y la asistencia sanitaria con carácter general, es decir, con independencia de la persona hospitalizada y de los motivos de su hospitalización. Si bien no parece discutible que todas ellas pueden contribuir en mayor o menor medida a mejorar las condiciones de estancia de la persona hospitalizada y, en consecuencia, al restablecimiento de su salud, considero que esta contribución al

proceso terapéutico varía mucho en función de las personas y de los motivos de la hospitalización. Así, la situación me parece muy diferente en función de que el paciente sea un niño de corta edad o un adulto, y de que la hospitalización tenga por objeto una intervención quirúrgica benigna, que requiere una hospitalización de corta duración, o la terapia de una patología grave, a resultas de la cual la vida del enfermo corre peligro y que justifica una hospitalización de larga duración.

38. Por consiguiente, no resulta posible considerar que las prestaciones de que se trata están, por naturaleza, «relacionadas directamente» con la hospitalización y la asistencia sanitaria. Me parecen claramente diferentes, por ejemplo, de la prestación que se sometió al Tribunal de Justicia en el asunto Comisión/Francia, antes citado, y que éste consideró «relacionada directamente» con un análisis médico, exento del IVA.

39. En efecto, en aquel asunto, el Tribunal de Justicia abordó la legislación francesa que establecía que determinados análisis biológicos sólo podían ser efectuados por laboratorios especializados. Esta legislación exigía asimismo que el laboratorio especializado que hubiera efectuado los análisis abonara al laboratorio que tomó la muestra al paciente una cantidad fija por la transmisión de dicha muestra. La Comisión reprochaba a dicha legislación el hecho de que, a diferencia del coste del análisis y el de la propia muestra, el coste de la transmisión de la muestra estuviera sujeto al IVA. El Tribunal de Justicia, haciéndose eco a este respecto de las alegaciones de la Comisión, declaró que la transmisión de la muestra constituía una operación estrechamente vinculada al análisis, exento del IVA, porque dicha transmisión tiene lugar, como es lógico, entre la toma y el análisis. [16]

40. Asimismo, comparto la opinión de la Comisión según la cual ninguna de las prestaciones de que se trata puede asimilarse al suministro de alimentación y cama al propio enfermo, que, por su naturaleza, son prestaciones relacionadas directamente con la hospitalización. De ello se desprende que ninguna de las prestaciones controvertidas puede estar sistemáticamente exenta del IVA en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

41. En segundo lugar, este análisis me parece confirmado por el objetivo que subyace a la exención prevista en dicha disposición. Como ha declarado el Tribunal de Justicia, la finalidad de esta exención es garantizar que el beneficio de la asistencia médica y hospitalaria no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dichos servicios que se produciría si éstos o las prestaciones relacionadas directamente con ellos fueran sometidos al IVA. [17] Según la jurisprudencia, se trata de eximir del IVA las prestaciones

16 — Véase el apartado 24.

17 — Véanse las sentencias Comisión/Francia, citada en la nota 7, apartado 23, y Dornier, citada en la nota 8, apartado 43.

facilitadas en establecimientos que tienen finalidades sociales, como la protección de la salud humana, y que tengan por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o anomalías de la salud. [18] Por consiguiente, esta exención tiene como objetivo reducir el coste de la asistencia sanitaria y hacerla más accesible a los particulares. [19]

42. Por consiguiente, para poder acogerse a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, es preciso que las prestaciones dispensadas en el establecimiento sanitario de que se trate tengan efectivamente por objeto una finalidad terapéutica. Según la jurisprudencia, únicamente habida cuenta de este objetivo, el concepto de «prestaciones relacionadas directamente» con la hospitalización y la asistencia sanitaria no debe ser objeto de una interpretación demasiado restrictiva. Por tanto, esta jurisprudencia no permite considerar que las prestaciones de que se trata constituyen necesariamente prestaciones relacionadas directamente con la hospitalización y la asistencia sanitaria cuando, como hemos visto, no pueden ser consideradas con carácter general y sistemático prestaciones necesarias o indispensables para los cuidados dispensados en centros hospitalarios.

43. Además, tal como indica la Comisión, la exención sistemática de las prestaciones controvertidas podría producir un resultado contrario al objetivo perseguido por el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. En efecto, cuando un sujeto pasivo ejerce una actividad exenta del IVA, soporta de hecho la carga del IVA que ha pagado al adquirir los bienes y servicios necesarios para dicha actividad, ya que no puede repercutirla sobre los consumidores finales. Asimismo, hemos visto que cuando ejerce a la vez actividades gravadas y actividades exentas, sólo puede deducir el IVA soportado proporcionalmente a la parte de sus actividades gravadas en relación con las actividades exentas. Por tanto, incrementar la parte de las actividades exentas tiene como consecuencia reducir los derechos de deducción del sujeto pasivo y, en consecuencia, incrementar el importe del IVA que debe pagar. En la medida en que ese sujeto pasivo debe equilibrar su presupuesto, el incremento de esta carga fiscal se traducirá en un incremento del precio de sus servicios exentos del IVA. En otras palabras, eximir sistemáticamente la prestación de servicios telefónicos y el suministro de un aparato de televisión al paciente hospitalizado, así como el suministro de alojamiento a sus acompañantes, implica un elevado riesgo de producir un incremento del precio de cada día de hospitalización.

44. Tampoco considero que el examen de las prestaciones controvertidas en relación con el criterio de si tienen o no carácter accesorio permita eximirlas sistemáticamente del IVA. Como recuerda el órgano jurisdiccional remitente, este criterio ha sido utilizado por el Tribunal de Justicia en los asuntos Comisión/Francia y Dornier, antes citados, para determinar si las prestaciones controvertidas en aquellos asuntos estaban o no comprendidas en el concepto de «prestacio-

18 — Véase la sentencia Dornier, citada en la nota 8, apartados 47 y 48.

19 — *Ibidem*, apartado 43.

nes relacionadas directamente» con la hospitalización y la asistencia sanitaria. Ciertamente, el concepto de «prestación accesoria» puede parecer más amplio que el requisito según el cual la prestación debe ser indispensable para la consecución del interés general de que se trate. En efecto, según la jurisprudencia una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino un medio para disfrutar en mejores condiciones del servicio principal del prestador. [20]

45. No obstante, incluso basándose en este criterio, y suponiendo que pueda aplicarse prescindiendo del primer requisito establecido en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, resulta muy difícil presumir con carácter sistemático que las prestaciones controvertidas no constituyen un fin en sí. Como he indicado anteriormente, la prestación al enfermo de servicios telefónicos y el suministro de un aparato de televisión no siempre responden a un objetivo terapéutico. Es perfectamente posible que el enfermo decida adquirir tales servicios en el establecimiento sanitario en lugar de obtenerlos de otra empresa por razones de comodidad y sin que dichos servicios formen necesariamente parte de la acción terapéutica que justifica su hospitalización. Asimismo, el hecho de que los allegados al enfermo recurran a las posibilidades de alojamiento facilitadas por el hospital no siempre se debe a la edad o a la patología del enfermo, sino que también puede obedecer a la mera voluntad de recurrir a las posibilidades de alojamiento ofrecidas por el hospital, menos caras y más próximas a la persona hospitalizada que servicios equivalentes prestados por otro sujeto pasivo, hotel o restaurante.

46. Además, la exención sistemática de los servicios de que se trata contravendría los principios establecidos por la jurisprudencia que regulan la interpretación de las exenciones previstas en la Sexta Directiva. Como han recordado todas las partes intervinientes, es jurisprudencia consolidada que las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. [21] En el mismo sentido, procede también señalar que 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. [22] Por tanto, las prestaciones de que se trata sólo pueden

20 — Véanse las sentencias de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229), apartado 24, y de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973), apartado 30.

21 — Véanse, en particular, las sentencias de 5 de junio de 1997, SDC (C-2/95, Rec. p. I-3017), apartado 20; de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 28, y de 20 de noviembre de 2003, D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services (C-307/01, Rec. p. I-13989), apartado 52.

22 — Véanse las sentencias de 12 de noviembre de 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Rec. p. I-7053), apartado 18; de 14 de septiembre de 2000, D. (C-384/98, Rec. p. I-6795), apartado 20, y D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services, citada en la nota 21, apartado 54.

estar exentas del IVA si cumplen de manera rigurosa los requisitos establecidos en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

47. La interpretación de esta disposición debe observar asimismo el principio de neutralidad fiscal, inherente al régimen común de IVA, en virtud del cual los operadores económicos que efectúan las mismas prestaciones no deben ser tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA. [23] A este respecto, a diferencia de lo que sostiene Ygeia y como han señalado acertadamente los Estados miembros que han presentado observaciones en el presente procedimiento, el establecimiento sanitario, al prestar los servicios de que se trata, sí compite con el resto de los sujetos pasivos que prestan servicios de la misma naturaleza, como los hoteles y los restaurantes, por lo que respecta a los servicios de alojamiento facilitados a los acompañantes del enfermo, y con los proveedores de servicios telefónicos y de televisiones. Como indica la República Federal de Alemania, los enfermos que utilizan un teléfono móvil pagan el IVA sobre el coste de los servicios telefónicos, y los familiares que duermen y comen en un hotel pagan este impuesto sobre el precio de su alojamiento.

48. Por último, de la jurisprudencia resulta que las exenciones establecidas en el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA. [24] Ello implica que el concepto de «prestaciones relacionadas directamente» con la hospitalización y la asistencia sanitaria no puede ser objeto de una definición variable en función de las características socioeconómicas de cada Estado miembro.

49. Por consiguiente, habida cuenta de todos estos elementos, mi opinión es que los servicios controvertidos no pueden considerarse, con carácter general y sistemático, servicios directamente relacionados con la hospitalización y la asistencia sanitaria en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

50. No obstante, no cabe excluir que las prestaciones de que se trata puedan acogerse, en determinadas circunstancias, a la excepción prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. Como hemos visto, esta exención tiene por objeto reducir el coste de los servicios sanitarios, es decir, de los servicios que tienen como finalidad proteger, mantener o restablecer la salud de las personas. Por tanto, es la finalidad de un servicio lo que determina si debe estar o no exento del IVA.

23 — Véanse las sentencias Kügler citada en la nota 21, apartado 30, y Dornier, citada en la nota 8, apartados 42 y 44.

24 — Véanse las sentencias de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartado 11; CPP, citada en la nota 20, apartado 15; Comisión/Francia, citada en la nota 7, apartado 21, y D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services, citada en la nota 21, apartado 52.

51. Me parece perfectamente posible que, en determinadas circunstancias, la presencia de un allegado junto a la persona hospitalizada pueda ser indispensable para el tratamiento de ésta, y que el suministro de una cama y alimentación a ese allegado pueda resultar necesario para garantizar su presencia continua junto al enfermo. Así podría suceder, por ejemplo, cuando la persona hospitalizada es un niño de corta edad o está afectada por una patología que genera dosis elevadas de angustia.

52. Por su parte, la prestación de servicios telefónicos a un enfermo puede permitirle mantenerse en contacto con sus allegados y encontrar en ellos un consuelo moral considerable, que en determinadas circunstancias puede resultar indispensable. Aunque esto pueda parecer a primera vista menos evidente, también resulta difícil excluir categóricamente que la puesta a disposición de un aparato de televisión, que constituye un medio de información y de distracción apreciado por la mayoría de la gente, pueda revestir, en determinados casos, un carácter necesario para el tratamiento de un enfermo hospitalizado. Pienso de nuevo en aquellos niños que, debido a una patología grave o al tratamiento de ésta, no pueden recibir visitas o sólo las pueden recibir con carácter restringido. El suministro de un aparato de televisión a tales niños puede resultar un elemento de distracción indispensable para su tratamiento en un centro hospitalario.

53. Ahora bien, aunque resulta bastante fácil concebir que la prestación de tales servicios pueda, en determinados supuestos, considerarse indispensable para el tratamiento de la persona hospitalizada, parece muy difícil, en cambio, precisar en términos objetivos cuáles son esos supuestos, dada la gran variedad de situaciones que pueden existir en la práctica. Asimismo, ha de tenerse en cuenta que la Sexta Directiva tiene por objeto establecer un régimen común de IVA y que dicho sistema debe presentar un carácter de certitud y de previsibilidad. [25] En consecuencia, no resultaría conforme con dicho objetivo ni con tales exigencias dejar a los establecimientos sanitarios y a las autoridades nacionales competentes la tarea de apreciar, caso por caso, si los servicios controvertidos son efectivamente necesarios. Por ello, corresponde al Tribunal de Justicia establecer un criterio objetivo, común a todos los Estados miembros.

54. En el estado del Derecho comunitario aplicable, no considero que ese criterio pueda consistir en la petición del propio enfermo, como propone Ygeia, o en la petición de sus allegados. Tal criterio no permitiría garantizar que la exención se limitara a los servicios que fueran realmente necesarios para la hospitalización y la asistencia sanitaria. Además, la cuestión de si la prestación de alguno de los servicios de que se trata es necesaria para el tratamiento de la persona hospitalizada parece depender en gran medida de una valoración médica. En efecto, el facultativo encargado del

25 — Véase, en particular, la sentencia de 13 de marzo de 1990, Comisión/Francia (C-30/89, Rec. p. I-691), apartado 23.

tratamiento de la persona hospitalizada en el establecimiento sanitario parece ser la autoridad más adecuada para valorar si servicios como los controvertidos, que no constituyen, por su naturaleza, servicios directamente relacionados con la hospitalización y la asistencia sanitaria, deben, no obstante, considerarse indispensables para el tratamiento de la persona en cuestión. Este criterio presenta asimismo la ventaja de ser objetivo y de respetar las exigencias de certitud y de previsibilidad.

55. Así pues, de acuerdo con este criterio, la prestación por un establecimiento hospitalario de servicios telefónicos y el suministro de un aparato de televisión a una persona hospitalizada, así como el suministro por dicho establecimiento de alimentación y cama a los acompañantes de esa persona, constituirán prestaciones relacionadas directamente con la hospitalización y la asistencia sanitaria cuando la puesta a disposición de esos equipos o la presencia permanente de un allegado hayan sido objeto de prescripción médica.

56. Cuando en la vista se instó a las partes a que manifestaran su opinión acerca de este criterio, el representante de Ygeia señaló que los médicos no prescriben nunca este tipo de servicio. Por el contrario, el representante del Gobierno helénico señaló que este criterio podía dar lugar a abusos.

57. En primer lugar, de la respuesta del Gobierno helénico procede deducir que, a diferencia de lo que sostiene Ygeia, el criterio que propongo puede aplicarse en la práctica. Además, no niego que la aplicación de este criterio pueda dar lugar a abusos o, cuando menos, a prácticas divergentes de un establecimiento sanitario a otro. Sin embargo, ese riesgo y ese inconveniente son inherentes a la aplicación de cualquier criterio que se base en una apreciación humana, y el interés de no excluir de forma categórica los servicios controvertidos del ámbito de aplicación de la exención prevalece, a mi juicio, sobre las dificultades prácticas que suscita por la aplicación del criterio propuesto. Asimismo, procede recordar que los Estados miembros pueden, cuando sea necesario, adoptar las medidas adecuadas para prevenir los abusos en la aplicación de este criterio, del mismo modo que se les insta a hacerlo en el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva en relación con cada uno de los diferentes supuestos de exenciones previstos en esa disposición.

58. En caso de que el Tribunal de Justicia se adhiera a mi propuesta, corresponderá al Juez nacional examinar, en el presente asunto, si los servicios controvertidos prestados por Ygeia a las personas hospitalizadas en su establecimiento han sido objeto de prescripción médica. Asimismo, deberá verificar que la prestación de estos servicios no estaba esencialmente destinada a procurar a Ygeia unos ingresos suplementarios, conforme al artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva.

59. A la vista de estos elementos, propongo que se responda a la cuestión prejudicial que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la prestación por un establecimiento hospitalario de servicios telefónicos y el suministro de un aparato de televisión a una persona hospitalizada, así como el suministro por dicho establecimiento de alimentación y cama a los acompañantes de esa persona, sólo constituirán prestaciones relacionadas directamente con la hospitalización y la asistencia sanitaria, con arreglo a la citada disposición, cuando el suministro de tales equipos al enfermo o la presencia permanente de un allegado a su lado hayan sido objeto de prescripción médica.

V. Conclusión

60. A la vista de las consideraciones precedentes, propongo que se responda del siguiente modo a la cuestión planteada por el Symvoulio tis Epikrateias:

«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, debe interpretarse en el sentido de que la prestación por un establecimiento hospitalario de servicios telefónicos y el suministro de un aparato de televisión a una persona hospitalizada, así como el suministro por dicho establecimiento de alimentación y cama a los acompañantes de esa persona, sólo constituirán prestaciones relacionadas directamente con la hospitalización y la asistencia sanitaria, con arreglo a la citada disposición, cuando el suministro de tales equipos al enfermo o la presencia permanente de un allegado a su lado hayan sido objeto de prescripción médica.»