# SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 1 de diciembre de 2005 *

En los asuntos acumulados C-394/04 y C-395/04,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por el Symvoulio tis Epikrateias (Grecia), mediante resoluciones de 16 de junio de 2004, registradas en el Tribunal de Justicia el 17 de septiembre de 2004, en los procedimientos entre

**Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE**

e

**Ypourgos Oikonomikon,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus y A. Ó Caoimh (Ponente), Jueces;

* Lengua de procedimiento: griego.

Abogado General: Sr. P. Léger;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 29 de junio de 2005;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE, por el Sr. K. Karlis, dikigoros;

— en nombre del Gobierno griego, por las Sras. E.-M. Mamouna y S. Trekli y el Sr. V. Kyriazopoulos, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. W.-D. Plessing y la Sra. A. Tiemann, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno chipriota, por la Sra. A. Miltiadou-Omirou, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de septiembre de 2005;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial versan sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre 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»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de los litigios entre Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE (en lo sucesivo, «Ygeia»), una persona jurídica de Derecho privado cuyo objeto social consiste en prestar asistencia hospitalaria y sanitaria, y el Ypourgos Oikonomikon (Ministro de Hacienda), relativos a la negativa del Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon (administración tributaria de Atenas responsable de la fiscalidad de la sociedades anónimas) a exonerar del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») la prestación de servicios telefónicos y de alquiler de aparatos de televisión a las personas hospitalizadas, así como el suministro de camas y comidas a sus acompañantes, en tanto que operaciones relacionadas directamente con servicios de hospitalización y asistencia sanitaria.

## Marco jurídico

*Normativa comunitaria*

3 El artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva dispone:

«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 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».

4 El artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de esta misma Directiva establece:

«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 operaciones exentas;

— 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.»

*Normativa nacional*

5 El artículo 18, apartado 1, letra d), de la Ley nº 1642/1986, por la que se aplican el impuesto sobre el valor añadido y otras disposiciones (FEK A' 125), dispone:

«Estarán exentas del impuesto:

[...]

d) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, y las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas directamente con las mismas, realizadas por personas legalmente autorizadas. Se equipararán también a estas prestaciones las realizadas por estaciones termales y balnearios».

## Litigios principales y cuestión prejudicial

6 A raíz de una inspección de los libros de contabilidad de Ygeia relativos a los períodos impositivos correspondientes a los años 1992 y 1993, el Dimosia Oikonomiki Ypiresia Forologias Anonymon Emborikon Etairion Athinon estimó que los ingresos percibidos por aquélla, por una parte, por la prestación de servicios telefónicos y de alquiler de aparatos de televisión a las personas hospitalizadas y, por otra, por el suministro de camas y comidas a sus acompañantes debían estar sujetos al IVA, puesto que no podía considerarse que dichas prestaciones estuvieran relacionadas directamente con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria. En consecuencia, se giraron liquidaciones complementarias a dicha sociedad mediante dos decisiones distintas, correspondientes a cada uno de los dos años en cuestión.

7 Ygeia recurrió estas decisiones ante el Dioikitiko Protodikeio Athinon (Tribunal contencioso-administrativo de primera instancia de Atenas) y, posteriormente, apeló ante el Dioikitiko Efeteio Athinon (Tribunal contencioso-administrativo de apelación de Atenas). En apoyo de sus recursos, Ygeia alegó que las prestaciones de servicios controvertidas contribuyen al cuidado de las personas hospitalizadas y al mantenimiento de sus relaciones sociales y, en consecuencia, a la aceleración de su recuperación mediante la creación de un estado psicológico favorable. Estos recursos fueron desestimados por la razón de que las prestaciones controvertidas, en la medida en que tienen por finalidad facilitar la estancia de los enfermos en los establecimientos hospitalarios sin contribuir a los cuidados que se les prestan, no pueden considerarse relacionadas directamente con la hospitalización.

8 Ygeia recurrió en casación ante el Symvoulio tis Epikrateias (Consejo de Estado) contra las sentencias dictadas por el Diokitiko Efeteio Athinon.

9 En sus resoluciones de remisión, el Symvoulio tis Eprikateias señala que ha quedado acreditado que Ygeia, como persona jurídica de Derecho privado, cumple los requisitos de exención del IVA en lo que se refiere a la asistencia hospitalaria y sanitaria, así como a las prestaciones relacionadas directamente con ésta. La única cuestión que se plantea, a su juicio, es si las prestaciones controvertidas entran o no en el concepto de «prestaciones [...] relacionadas directamente» con los servicios de hospitalización y atención sanitaria.

10 El órgano jurisdiccional remitente apunta, a este respecto, que este concepto no está definido en el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva. Sin embargo, observa que, en función de los criterios establecidos en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la misma, podría considerarse que una prestación está relacionada directamente con servicios de hospitalización y atención sanitaria cuando, por una parte, es indispensable para la realización de las operaciones exentas y, por otra, no está destinada a procurar ingresos complementarios a quien realiza dichas operaciones. Añade que en su sentencia de 6 de noviembre de 2003, Dornier (C-45/01, Rec. p. I-12911), apartados 33 a 35, el Tribunal de Justicia admitió que la cuestión de si una prestación está comprendida dentro del concepto de «prestaciones [...] relacionadas directamente» depende de su carácter accesorio. Esto implica que se determine si esta operación constituye para sus destinatarios un medio de disfrutar en mejores condiciones de otras prestaciones o un fin en sí misma.

11 En estas circunstancias, el Symvoulio tis Epikrateias decidió, en el marco del recurso relativo al período impositivo correspondiente al año 1992, suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial (asunto C-394/04):

«¿Debe considerarse que las prestaciones realizadas por las personas mencionadas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la [Sexta Directiva], que consisten,

por una parte, en la concesión del uso del teléfono y de la televisión a los pacientes y, por otra, en el suministro de comidas y camas a sus acompañantes, están relacionadas directamente con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, con arreglo a la citada disposición, por ser accesorias respecto de dichos servicios e indispensables para los mismos?»

12 En lo que se refiere al período impositivo correspondiente al año 1993, el mencionado órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento sobre el recurso del que conocía, hasta que el Tribunal de Justicia hubiera respondido a la cuestión antes citada (asunto C-395/04).

13 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 2004, se acumularon los asuntos C-394/04 y C-395/04 a efectos de las fases escrita y oral del procedimiento, así como de la sentencia.

## Sobre la cuestión prejudicial

14 Con su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la prestación de servicios telefónicos y de alquiler de aparatos de televisión a personas hospitalizadas, así como el suministro de camas y comidas a sus acompañantes, por un establecimiento de atención sanitaria contemplado por el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, constituyen prestaciones directamente relacionadas con los servicios de hospitalización y de atención sanitaria con arreglo a esta disposición.

15 Con carácter preliminar, es preciso recordar que, según la jurisprudencia, 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 prestación de

servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (sentencias de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania, C-287/00, Rec. p. I-5811, apartado 43, y de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 29). Dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 15, y de 8 de marzo de 2001, Skandia, C-240/99, Rec. p. I-1951, apartado 23).

16 Además, el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva exime del IVA determinadas actividades de interés general. Sin embargo, dicha disposición no excluye todas las actividades de interés general de la aplicación del IVA, sino únicamente las que enumera y describe de manera muy detallada (véanse, en particular, las sentencias de 12 de noviembre de 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Rec. p. I-7053, apartado 18, y de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen, C-8/01, Rec. p. I-13711, apartado 60).

17 Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de dicha Directiva no define el concepto de «prestaciones [...] relacionadas directamente» con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria (sentencia de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia, C-76/99, Rec. p. I-249, apartado 22). Sin embargo, del propio tenor de esta disposición se desprende que no se aplica a prestaciones que no guarden ninguna relación con la hospitalización de los destinatarios de estas prestaciones ni con la asistencia sanitaria que puedan recibir (sentencia Dornier, antes citada, apartado 33).

18 En consecuencia, las prestaciones sólo están comprendidas en el concepto de «prestaciones [...] relacionadas directamente» con servicios de hospitalización o asistencia sanitaria a que se refiere el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de esta Directiva si se dispensan efectivamente como prestaciones accesorias a la hospitalización de los destinatarios o a la asistencia sanitaria recibida por éstos, que constituyen la prestación principal (sentencia Dornier, antes citada, apartado 35).

19 Resulta de la jurisprudencia que una prestación puede considerarse accesoria a una prestación principal si constituye no un fin en sí, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones del servicio principal ofrecido (véanse en este sentido, en particular, 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 Dornier, antes citada, apartado 34).

20 A este respecto, Ygeia sostiene que las prestaciones de alojamiento y manutención de los acompañantes, que asisten a las personas hospitalizadas en el plano psicológico y las ayudan en los casos en que, por razón de su estado, no puedan realizar por sí mismas las actividades de la vida diaria, favorecen el restablecimiento de los pacientes, reduciendo así en parte la carga de trabajo del personal auxiliar hospitalario. Por su parte, los servicios telefónicos y de alquiler de aparatos de televisión permiten a las personas hospitalizadas seguir en contacto con el mundo exterior, lo que las coloca en un estado psicológico adecuado para garantizar una convalecencia más rápida y reducen, por ello, el coste final de la hospitalización. Resulta de ello, según Ygeia, que el criterio pertinente para determinar si tales prestaciones están o no comprendidas en el concepto de «prestaciones [...] relacionadas directamente» con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria es la voluntad del propio paciente, que pide recibir dichas prestaciones porque las encuentra necesarias para su recuperación.

21 No puede estimarse esta alegación.

22 Para determinar si unas prestaciones como las controvertidas en los asuntos principales constituyen el medio de disfrutar en mejores condiciones de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria prestados por Ygeia, debe tenerse en cuenta, como han subrayado todos los Gobiernos de los Estados miembros que han presentado observaciones y la Comisión de las Comunidades Europeas, el objetivo con el que se efectúan dichas prestaciones (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 24).

23 En efecto, la finalidad de la exención de las prestaciones relacionadas directamente con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, es garantizar que el beneficio de la asistencia sanitaria 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 (sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 23).

24 Pues bien, la asistencia sanitaria y hospitalaria a que se refiere esta disposición es, según la jurisprudencia, la que tiene por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud (sentencia Dornier, antes citada, apartado 48).

25 En consecuencia, habida cuenta del objetivo de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, resulta que sólo las prestaciones de servicios que se inscriben lógicamente en el marco de la prestación de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y que constituyen una etapa indispensable en el proceso de prestación de estos servicios para alcanzar los objetivos terapéuticos perseguidos por ellos pueden considerarse «prestaciones [...] relacionadas directamente» en el sentido de esta disposición. En efecto, sólo tales prestaciones pueden influir en el coste de los servicios de salud que, gracias a la exención, pasan a ser accesibles a los particulares.

26 Esta constatación queda confirmada, como alegan, con razón, los Gobiernos de los Estados miembros que han presentado observaciones, por el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), primer guión, de esta Directiva, según el cual los Estados miembros deben excluir del beneficio de la exención las prestaciones de servicios previstas, en particular, en el apartado 1, letra b), del mismo artículo, si no son indispensables para la realización de las operaciones exentas. En efecto, como ha señalado el Abogado General en los puntos 30 a 32 de sus conclusiones, esta disposición, de carácter vinculante para los Estados miembros, enuncia unos requisitos que deben tenerse en cuenta para la interpretación de los diferentes supuestos de exención que contempla, los cuales, al igual que el previsto en el

artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la misma Directiva, se refieren a prestaciones o a entregas que están «relacionadas directamente» o que tienen una «relación directa» con una actividad de interés general.

27 Además, procede señalar que, en los apartados 48 y 49 de la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, el Tribunal de Justicia ya declaró, refiriéndose a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, relativa a las prestaciones de servicios «directamente relacionadas» con la enseñanza universitaria, que la realización con carácter oneroso de proyectos de investigación, aunque 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, y, por consiguiente, no puede ser objeto de dicha exención.

28 Habida cuenta de la finalidad de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, y a la vista del tenor del apartado 2, letra b), de ese artículo, estas constataciones son igualmente válidas, como señaló en esencia el Abogado General en el punto 35 de sus conclusiones, para interpretar el concepto de «prestación relacionada directamente» con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria que figura en la primera de esas disposiciones.

29 Resulta de lo anterior que las prestaciones de servicios que, al igual que las controvertidas en los asuntos principales, contribuyan a la comodidad y el bienestar de las personas hospitalizadas no pueden, en general, ser objeto de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la mencionada Directiva. Sólo puede ser de otro modo si dichas prestaciones son indispensables para alcanzar los objetivos terapéuticos perseguidos por los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria en cuyo marco se prestan.

30 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si las prestaciones realizadas son o no indispensables, teniendo en cuenta el conjunto de los elementos concretos de los litigios de que conoce y, en su caso, el contenido de las prescripciones médicas extendidas para los pacientes de que se trate.

31 Estas constataciones no se ven afectadas por la alegación, invocada por Ygeia, de que no debe darse al concepto de «prestación [...] relacionada directamente» con servicios de hospitalización y atención sanitaria, que figura en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, una interpretación particularmente restrictiva, habida cuenta de la finalidad de la exención (sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 23). En efecto, como resulta ya del apartado 25 de la presente sentencia, sujetar al IVA prestaciones que no revisten carácter accesorio no tiene como resultado aumentar el coste de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, cuya accesibilidad a los particulares pretende garantizar esta disposición, ya que estas prestaciones no son indispensables para alcanzar los objetivos terapéuticos de aquéllos (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de noviembre de 2003, D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services, C-307/01, Rec. p. I-13989, apartado 59).

32 Además, como ha señalado el Abogado General en el punto 47 de sus conclusiones, la sujeción de tales prestaciones al IVA es conforme con el principio de neutralidad fiscal, que se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencia de 23 de octubre de 2003, Comisión/Alemania, C-109/02, Rec. p. I-12691, apartado 20).

33 En efecto, a diferencia de lo que sostiene Ygeia y como ha señalado, con razón, el Gobierno alemán, el establecimiento sanitario, al realizar prestaciones como las controvertidas, compite con los sujetos pasivos que prestan servicios de la misma naturaleza, como los proveedores de servicios telefónicos y de televisión, en lo que se refiere a los servicios de este tipo propuestos a las personas hospitalizadas, y los hoteles y restaurantes, en lo que se refiere al suministro de alojamiento a sus acompañantes.

34 Igualmente, conforme al artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), segundo guión, de la Sexta Directiva, las prestaciones como las controvertidas en los asuntos principales deben también excluirse de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de dicha Directiva si están esencialmente destinadas a procurar a la persona que las presta ingresos suplementarios, lo que debe verificar el órgano jurisdiccional remitente sobre la base de los elementos concretos de los litigios de que conoce.

35 En consecuencia, procede responder a la cuestión planteada que la prestación, por las personas a que se refiere el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, de servicios telefónicos y de alquiler de aparatos de televisión a las personas hospitalizadas, así como el suministro por estas mismas personas de camas y comidas a sus acompañantes, no constituyen, por regla general, prestaciones relacionadas directamente con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria en el sentido de dicha disposición. Sólo puede ser de otro modo si dichas prestaciones son indispensables para alcanzar los objetivos terapéuticos perseguidos por los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y no están esencialmente destinadas a procurar a su proveedor ingresos suplementarios por la realización de operaciones en competencia directa con las de las empresas comerciales sujetas al IVA.

Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, teniendo en cuenta el conjunto de los elementos concretos de los litigios de que conoce y, en su caso, el contenido de las prescripciones médicas extendidas para los pacientes de que se trate, determinar si las prestaciones realizadas cumplen esos requisitos.

## Costas

36 Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes de los litigios principales, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1) **La prestación, por las personas a que se refiere 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, de servicios telefónicos y de alquiler de aparatos de televisión a las personas hospitalizadas, así como el suministro por estas mismas personas de camas y comidas a sus acompañantes, no constituyen, por regla general, prestaciones relacionadas directamente con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria en el sentido de dicha disposición. Sólo puede ser de otro modo si dichas prestaciones son indispensables para alcanzar los objetivos terapéuticos perseguidos por los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y no están esencialmente destinadas a procurar a su proveedor ingresos suplementarios por la realización de operaciones en competencia directa con las de las empresas comerciales sujetas al impuesto sobre el valor añadido.**

2) **Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, teniendo en cuenta el conjunto de los elementos concretos de los litigios de que conoce y, en su caso, el contenido de las prescripciones médicas extendidas para los pacientes de que se trate, determinar si las prestaciones realizadas cumplen esos requisitos.**

Firmas