Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. HOGAN
presentadas el 23 de septiembre de 2021 [1]

Asunto C-228/20

I GmbH
contra
Finanzamt H (Oficina tributaria de H)

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Baja Sajonia, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 132, apartado 1, letra b) — Exenciones aplicables a determinadas actividades médicas de interés general — Concepto de "establecimientos debidamente reconocidos" — Concepto de "condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público"»

I. Introducción

1. ¿En qué circunstancias puede un establecimiento hospitalario de Derecho privado acogerse a la exención del IVA prevista en favor de los hospitales públicos por las prestaciones de cuidados médicos y asistencia sanitaria? Como se verá más adelante, este interrogante suscita no pocas dificultades, pero es, en esencia, la cuestión que se plantea en la presente remisión prejudicial, que tiene por objeto la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»). Esta disposición establece una exención aplicable a determinadas actividades de asistencia sanitaria llevadas a cabo por ciertos establecimientos médicos con unas características específicas.

2. Las exenciones previstas en el artículo 132 de la Directiva IVA se basan en consideraciones políticas, no todas necesariamente dotadas de total coherencia. Como ha observado D. Berlin, los progresos realizados en el marco de la armonización en materia del IVA se vieron con frecuencia determinados por consideraciones extraordinariamente prácticas, impuestas a su vez por la realidad de las políticas nacionales y las particularidades regionales. [2]

3. El Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Baja Sajonia, Alemania) presentó la petición de decisión prejudicial del presente asunto en el contexto de un litigio entre una sociedad de responsabilidad limitada, I, y el Finanzamt H (Oficina Tributaria de H, Alemania) relativo a la exención del IVA de las prestaciones hospitalarias realizadas por I

[1] Lengua original: inglés.

[2] Véase Berlin, D.: *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Bruselas, 2020, p. 538.

durante los ejercicios fiscales 2009 a 2012. Al advertir la existencia de cierto conflicto entre la normativa nacional controvertida y el tenor del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, el órgano jurisdiccional remitente decidió interrogar al Tribunal de Justicia sobre la interpretación que debe darse a esta disposición.

4. Para empezar, no puedo evitar afirmar que una parte de la jurisprudencia existente del Tribunal de Justicia relativa a esta temática quizá no sea siempre del todo coherente. Como también veremos, la dificultad planteada en el caso que nos ocupa se debe en parte a que determinados conceptos contenidos en el artículo 132, apartado 1, letra b), son en sí mismos poco precisos en su definición y difíciles de aplicar. En consecuencia, el presente asunto brinda al Tribunal de Justicia la oportunidad de aclarar esta jurisprudencia mediante un análisis exhaustivo y sistémico de la citada disposición. Sin embargo, antes de llevar a cabo este análisis, es preciso presentar el marco legislativo pertinente.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. El artículo 131 de la Directiva IVA es el único artículo que figura en el capítulo 1 del título IX de dicha Directiva, que respectivamente llevan por epígrafe «Disposiciones generales» y «Exenciones». El citado artículo está redactado de la siguiente manera:

«Las exenciones previstas en los capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones [de la Unión] y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.»

6. El artículo 132, apartado 1, de la Directiva IVA, recogido en el capítulo 2 del título IX de esta, cuyo epígrafe es «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general», dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[…]

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

[…]»

7. El artículo 133 de esta misma Directiva establece lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a entidades que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del artículo 132, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

a) 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;

b) estos organismos 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;

c) estos organismos deberán aplicar unos precios autorizados por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA;

d) las exenciones no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

[…]»

B. Derecho alemán

8. El artículo 4, punto 14, letra b), de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocio; en lo sucesivo, «Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocio»), en su versión vigente el 1 de enero de 2009, dispone:

«Estarán exentas las siguientes operaciones de entre las contempladas en el artículo 1, apartado 1, punto 1, de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocio:

[…]

14) […]

b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, incluidos el diagnóstico, los exámenes médicos, la medicina preventiva, la rehabilitación, la asistencia al parto y las prestaciones de residencias de la tercera edad, así como las directamente relacionadas con las mismas, realizadas por entidades de Derecho público. Las prestaciones contempladas en el artículo 4, punto 14, letra b), de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocio estarán también exentas cuando sean realizadas por:

aa) hospitales reconocidos en el sentido del artículo 108 del Fünften Buches Sozialgesetzbuch (Libro V del Código de la Seguridad Social alemán);

[…]

cc) los establecimientos a los que las instituciones titulares del seguro obligatorio de accidentes con arreglo al artículo 34 del Siebten Buches Sozialgesetzbuch (Libro VII del Código de la Seguridad Social) hagan partícipes en el suministro de servicios;

[…]»

9. El artículo 108 del Fünften Buches Sozialgesetzbuch (Libro V del Código de la Seguridad Social; en lo sucesivo, «SGB V»), que lleva por epígrafe «Hospitales autorizados», establece:

«Las cajas del seguro de enfermedad solo podrán garantizar servicios de hospitalización a través de los siguientes hospitales (hospitales autorizados):

1) establecimientos hospitalarios reconocidos como hospitales universitarios […];

2) hospitales incluidos en el plan hospitalario de un estado federado (hospitales planificados), o bien

3) hospitales que hayan celebrado el correspondiente contrato con los Landesverbände der Krankenkassen (federaciones regionales de las cajas del seguro de enfermedad) y con los Verbände der Ersatzkassen (federaciones de las cajas sustitutivas)».

10. Al parecer, en Derecho alemán, la diferencia entre una caja del seguro de enfermedad y una caja sustitutiva estriba, por razones históricas, en la manera en que se organizan. No parece que esto sea relevante en el presente asunto.

11. El artículo 109 del SGB V, titulado «Celebración de contratos de suministro de servicios de salud con hospitales», dispone lo siguiente:

«[…]

2. En ningún caso podrán celebrarse los contratos de suministro de servicios de salud contemplados en el artículo 108, punto 3, del SGB V […]

3. No deberán celebrarse los contratos de suministro de servicios de salud contemplados en el artículo 108, punto 3, del SGB V cuando el hospital:

1) no ofrezca la garantía de un servicio de hospitalización eficaz y rentable,

2) [no cumpla determinados requisitos de calidad], o

3) no sea necesario para que los asegurados reciban un servicio de hospitalización ajustado a sus necesidades.

[…]»

12. El artículo 1 de la Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) (Ley de Financiación Hospitalaria; en lo sucesivo, «Ley de Financiación Hospitalaria»), *BGBl.* I, 1991, 886, que lleva

por epígrafe «Principio general», —en la versión que el órgano jurisdiccional remitente ha indicado que resulta aplicable al litigio principal, extremo este que le corresponderá comprobar — preceptúa lo siguiente:

«1. La presente Ley tiene por objeto la seguridad económica de los hospitales con el fin de garantizar un servicio de alta calidad a la población y ajustado a las necesidades y a los pacientes, por parte de hospitales con capacidad de rendimiento, de alta calidad y responsabilidad económica propia, y contribuir a unas tarifas por asistencia socialmente soportables.»

13. El artículo 6 de la Ley de Financiación Hospitalaria establece:

«1. Los estados federados elaborarán planes hospitalarios y programas de inversión para alcanzar los objetivos mencionados en el artículo 1; deberán tenerse en cuenta los gastos subsiguientes, en particular el impacto sobre las tarifas por asistencia.

[…]

4. Cada estado federado dispondrá de sus propias normas de desarrollo en esta materia.»

14. En sus observaciones escritas, el Gobierno alemán indicó que el Bundesministerium der Finanzen (Ministerio Federal de Finanzas, Alemania) había publicado una circular administrativa vinculante, aplicable a partir del 1 de enero de 2009. Con arreglo a dicha circular, incluso los hospitales privados no autorizados en el sentido del artículo 108 del SGB V podían solicitar el beneficio de la exención del impuesto si las prestaciones que ofrecían equivalían a prestaciones realizadas por entidades de Derecho público o por hospitales autorizados en el sentido del artículo 108 del SGB V y los gastos eran en gran parte asumidos por las cajas del seguro de enfermedad o por otros organismos de la seguridad social. Así sucede cuando, durante el ejercicio anterior, al menos el 40 % de los días de hospitalización o de facturación a lo largo del año correspondan a pacientes a los que se han facturado servicios hospitalarios por un importe que no exceda del que habría sido reembolsable por los organismos de la seguridad social. [3]

15. Por último, el artículo 30 de la Gewerbeordnung (Ley de Actividades Económicas; en lo sucesivo, «Ley de Actividades Económicas»), que lleva por epígrafe «Hospitales privados», tiene el siguiente tenor:

«1. Los empresarios de centros hospitalarios, hospitales de maternidad y hospitales de salud mental privados deberán obtener una autorización de la autoridad competente. La autorización solo se denegará cuando:

1) existan hechos que demuestren la falta de fiabilidad del empresario en lo que se refiere a la gestión o la administración del establecimiento hospitalario o la clínica;

1a) existan hechos que demuestren que no se garantizan unos servicios adecuados de atención médica y de enfermería.

2) según las especificaciones técnicas y los planos que debe presentar el empresario, las instalaciones estructurales y otros equipamientos técnicos del establecimiento hospitalario o la clínica no cumplan las exigencias sanitarias;

[3] Este requisito fue incorporado en 2019 al artículo 4, punto 14, letra b), inciso aa), de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocio.

3) el establecimiento hospitalario o la clínica vaya a ocupar solo una parte de un edificio también habitado por otras personas y su explotación pueda ocasionar inconvenientes o riesgos considerables para los vecinos de dicho edificio, o

4) el establecimiento hospitalario o la clínica esté destinado a la hospitalización de personas que padezcan enfermedades contagiosas o de salud mental y su ubicación pueda ocasionar inconvenientes o riesgos significativos para los propietarios o inquilinos de los inmuebles vecinos.

2. Antes de conceder la autorización, se consultará a la policía local y a las autoridades municipales en relación con las cuestiones mencionadas en el apartado 1, puntos 3 y 4.»

III. Hechos del procedimiento principal y petición de decisión prejudicial

16. La demandante en el procedimiento principal es una sociedad de responsabilidad limitada, constituida con arreglo al Derecho alemán, cuyo objeto social es, según sus estatutos, la planificación, el establecimiento y la explotación de un hospital especializado en neurología. Las actividades desarrolladas por dicho hospital fueron autorizadas por el Estado en el sentido del artículo 30 de la Ley de Actividades Económicas.

17. Entre los pacientes de la demandante se incluyen clientes sin seguro que abonan anticipos a cuenta por la asistencia que reciben, afiliados a seguros privados, personas con derecho a ayudas —denominados pacientes «consulares», respecto a quienes una embajada de un Estado extranjero se compromete a hacerse cargo del coste de su tratamiento—, miembros de las Fuerzas Armadas alemanas, pacientes de las mutuas profesionales y pacientes del régimen legal del seguro de enfermedad.

18. En un primer momento, la demandante facturó sus prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con aquellas sobre la base de tarifas fijas diarias por asistencia, como sucedía habitualmente en los hospitales con arreglo al artículo 108 del SGB V. Las prestaciones médicas opcionales se facturaban por separado con arreglo a la Gebührenordnung für Ärzte (Reglamento de tarifas médicas). Además, a los pacientes alojados en habitaciones individuales o dobles se les cobraba un cargo adicional. Sin embargo, con el paso del tiempo, la demandante fue cambiando progresivamente su sistema de facturación a un sistema de Diagnosis-Related Group (DRG).[4] Ante el órgano jurisdiccional remitente, la demandante declaró que en 2011 solo se habían facturado por el sistema DRG entre el 15 % y el 20 % de los días de tratamiento.

19. El 28 de junio de 2012, la demandante celebró un acuerdo marco —en el sentido del artículo 4, punto 14, letra b), segunda frase, inciso cc), de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocio— con una institución titular del seguro obligatorio de accidentes. Dicho acuerdo entró en vigor el 1 de julio de 2012.

20. En sus declaraciones tributarias correspondientes a los años 2009 a 2012, la demandante consignó como exentas del impuesto sobre el volumen de negocio sus prestaciones hospitalarias facturadas sobre la base de las tarifas fijas diarias por asistencia y las tarifas facturadas a los médicos independientes. Sin embargo, en el marco de una inspección fiscal, la oficina tributaria competente consideró que la gran mayoría de las operaciones realizadas por la demandante antes

[4] El sistema DRG es un sistema de clasificación de los expedientes hospitalarios en diferentes categorías.

del 1 de julio de 2012 no estaban exentas del IVA, dado que no se trataba de un hospital autorizado en el sentido del artículo 108 del SGB V. Este punto de vista fue confirmado por la resolución que resolvió el recurso administrativo interpuesto contra el acta de inspección, así como en el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra dicha resolución.

21. Seguidamente, la demandante entabló una acción ante el órgano jurisdiccional remitente en la que sostiene que las prestaciones en cuestión deben estar exentas del IVA en virtud del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, en la medida en que fueron realizadas por un establecimiento hospitalario autorizado que presta sus servicios en las mismas condiciones que las que rigen para las entidades de Derecho público. Para demostrar su afirmación, la demandante alega que su actividad es de interés general, puesto que, en primer lugar, ofrece una gama de prestaciones comparable a la de un establecimiento hospitalario público o incluido en el plan hospitalario de un estado federado; en segundo lugar, es una de las clínicas especializadas en neurocirugía líderes a escala mundial, y, en tercer lugar, presta sus servicios a cualquier persona, con independencia de que tenga seguro obligatorio o privado o de que carezca de seguro.

22. Por su parte, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en lo que respecta a los períodos a que se refiere el litigio principal, la demandante no cumple los requisitos de la exención que establece el artículo 4, punto 14, letra b), segunda frase, incisos aa) o cc), de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocio. Por un lado, el acuerdo marco celebrado por la demandante con la caja del seguro de accidentes no entró en vigor hasta el 1 de julio de 2012 y, por otro lado, la demandante no cumple los requisitos establecidos en el artículo 108 del SGB V, que permiten su asimilación a un hospital autorizado. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a la compatibilidad de dichos requisitos con el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA.

23. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se inclina por adherirse a la opinión de las Salas Quinta y Undécima del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) según la cual estos requisitos van más allá de lo dispuesto en la referida disposición de la Directiva IVA. En tal sentido, habida cuenta de los requisitos establecidos en el artículo 108 del SGB V para obtener la calificación de hospital autorizado en el sentido de esta disposición, el órgano jurisdiccional remitente considera que toda exigencia según la cual los establecimientos hospitalarios privados deban cumplir esos requisitos para acogerse a la exención del IVA reserva la ventaja de la exención a los hospitales ya incluidos en un plan hospitalario o que ya hayan celebrado un acuerdo con una federación regional de las cajas del seguro de enfermedad o con una federación de las cajas sustitutivas. Ello es así porque otros hospitales privados no tienen perspectivas de ser incluidos en el plan hospitalario o de celebrar ese tipo de acuerdos si en el estado federado ya hay disponibles suficientes camas hospitalarias para una especialidad particular. En consecuencia, las prestaciones del mismo tipo reciben un trato distinto, dependiendo de si el hospital que presta los servicios solicita antes o después su inclusión en un plan hospitalario o celebra antes o después un contrato de servicios con una federación regional de cajas del seguro de enfermedad o con una federación de las cajas sustitutivas, lo que es incompatible con el principio de neutralidad fiscal.

24. En caso de que el artículo 4, punto 14, letra b), de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocio se declare incompatible con el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, el órgano jurisdiccional remitente considera que se suscitaría entonces la cuestión de si la demandante puede invocar la citada disposición de dicha Directiva. Para que así sea, es necesario

que las prestaciones hospitalarias realizadas por la demandante y las directamente relacionadas con aquellas se hayan efectuado en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público.

25. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que la Sala Undécima del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) consideró que el legislador alemán solo infringió el artículo 132 de la Directiva IVA en la medida en que la referida disposición supedita el reconocimiento de la exención del IVA al requisito de que las prestaciones de que se trate sean realizadas por un hospital autorizado en el sentido del artículo 108 del SGB V. Sin embargo, estimó que no se opone a lo dispuesto en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA una normativa nacional que subordina dicha exención —como hacen el artículo 4, punto 14, letra b), segunda frase, inciso aa), de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocio; el artículo 108, apartados 2 y 3, del SGB V; los artículos 1 y 6 de la Ley de Financiación Hospitalaria, y el artículo 109 del SGB V— a condiciones relativas a los resultados del hospital en términos de personal, instalaciones y material y la rentabilidad de la gestión.

26. El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre este análisis. A su juicio, para determinar si las operaciones se realizan en «condiciones sociales comparables» en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, deben aplicarse criterios diferentes de los empleados por la Sala Undécima del Bundesfinanzhof, a saber, la apreciación de si los gastos de una parte sustancial de los pacientes son asumidos por organismos de la seguridad social.

27. En tales circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1. ¿Es compatible el artículo 4, punto 14, letra b), de la [Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocio] con el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva [IVA], en la medida en que establece que, en el caso de los hospitales que no sean entidades de Derecho público, la exención del impuesto está condicionada a que hayan sido autorizados con arreglo al artículo 108 del [SGB V]?

2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿qué requisitos deben cumplirse para poder entender que las prestaciones de servicios de hospitalización por hospitales de Derecho privado se realizan “en condiciones sociales comparables”, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, a los servicios de hospitalización prestados por entidades de Derecho público?»

IV. Análisis

A. Observaciones preliminares

28. Dado que tanto el órgano jurisdiccional remitente como las partes han hecho referencia al principio de neutralidad fiscal, puede ser oportuno comenzar precisando el significado de esta expresión. En efecto, un rápido repaso de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia pone de manifiesto que la expresión «principio de neutralidad fiscal» se utiliza en al menos tres contextos

distintos. [5]

29. *En primer lugar*, la referida expresión se emplea con frecuencia para describir el hecho de que una persona que haya tenido que pagar el IVA para adquirir bienes o servicios puede deducirlo a continuación si tales bienes o servicios van a ser utilizados para actividades imponibles. [6] Este es, sin duda, el sentido principal de esta expresión.

30. *En segundo lugar*, el principio de neutralidad fiscal se entiende en ocasiones en el sentido de que constituye la traducción, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato. [7] Cuando se utiliza en este sentido, tal principio puede, obviamente, ser invocado para impugnar la validez de una disposición de la Directiva IVA. [8]

31. *En tercer lugar*, el Tribunal de Justicia emplea a veces esta expresión para indicar que el IVA debe ser neutro desde el punto de vista de la competencia. [9] En esencia, la idea es que bienes o servicios similares que compiten entre sí reciban el mismo trato. [10] Sin embargo, este principio presenta ciertas diferencias con el principio de igualdad de trato, puesto que no es una norma general de Derecho primario que pueda determinar la validez de una exención establecida. [11] Utilizado en este (tercer) sentido, la idea de neutralidad fiscal es un principio interpretativo que entra en juego cuando otros métodos de interpretación no conducen a un resultado concluyente. [12]

32. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente y las partes emplean ese término en su argumentación en este tercer sentido, esto es, en referencia al objetivo perseguido por la Directiva IVA, a saber: el impuesto debe ser, en la medida de lo posible, neutro desde el punto de vista de la competencia. No obstante, como veremos, el principio de igualdad de trato, como principio general del Derecho, también es pertinente para la interpretación de estas disposiciones de la Directiva IVA.

[5] Véase, en relación con las dos primeras acepciones, la sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartados 47 y 48. En algunas sentencias, el Tribunal de Justicia expone en su jurisprudencia una combinación de las distintas acepciones, lo que puede dar lugar a cierta confusión en relación con el alcance del principio de neutralidad fiscal. Véase, por ejemplo, la sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669), apartados 40 a 44.

[6] Véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110), apartado 24; de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810), apartado 38, y, más recientemente, las sentencias de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), apartado 43, o de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), apartados 32 a 34.

[7] Sentencias de 13 de marzo de 2014, Jetair y BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144), apartado 53, y de 17 de diciembre de 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038), apartado 48.

[8] Véase, por ejemplo, la sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), apartado 38.

[9] El concepto de neutralidad fiscal se tomó prestado de las escuelas liberales de economía que se empeñaban en particular en atribuir a los impuestos un estricto objetivo de rentabilidad. Pues bien, en la práctica, ningún régimen fiscal es neutro desde el punto de vista económico, ya que las decisiones sobre la base imponible y el tipo impositivo influyen necesariamente en el comportamiento de los operadores económicos. En consecuencia, en cierto modo, se ha abandonado la idea de que, en general, los impuestos deben ser neutros, ya que se ha ido instalando paulatinamente la concepción del impuesto como instrumento de intervencionismo económico y social. Véase Bommier, L.: *L'objectif de neutralité du droit fiscal comme fondement d'une imposition de l'entreprise*, LGDJ, París, 2021, pp. 4 a 7.

[10] Véase, por ejemplo, en este sentido, la sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), apartado 49.

[11] Véase, por ejemplo, la sentencia de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), apartado 45.

[12] Como reconoció el Tribunal de Justicia en su sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), apartado 54, cuando, al adoptar una medida de carácter fiscal, el legislador de la Unión está llamado a tomar decisiones de naturaleza política, económica y social y a establecer una jerarquía entre intereses divergentes o a realizar apreciaciones complejas, debe reconocérsele una amplia facultad de apreciación. Lo mismo sucede en el ámbito nacional, cuando una directiva concede a los Estados miembros discrecionalidad para no aplicar los criterios fijados por esta, sino para concretarlos. Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2019:942), puntos 55 a 60 y jurisprudencia citada.

B. Primera cuestión prejudicial

33. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el artículo 4, punto 14, letra b), de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocio, en su versión aplicable al período impositivo de que se trata, es compatible con el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA.

34. A este respecto, procede recordar, sin embargo, que, en el contexto de un procedimiento prejudicial, el Tribunal de Justicia no es competente para pronunciarse sobre la conformidad de disposiciones nacionales con el Derecho de la Unión, sino, con arreglo al artículo 267 TFUE, párrafo primero, únicamente sobre la interpretación de los Tratados y sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión Europea. [13]

35. En consecuencia, y a la vista de las aclaraciones aportadas por el Gobierno alemán sobre su legislación nacional en sus observaciones, considero que la primera cuestión debe entenderse referida, en esencia, a la cuestión de si el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que concede la exención del IVA a un hospital privado no universitario únicamente cuando este hospital o bien es partícipe en el suministro de servicios de asistencia sanitaria en virtud de un acuerdo con las instituciones titulares del seguro obligatorio de accidentes, o bien está incluido en el plan hospitalario de un estado federado (hospitales planificados), o bien ha celebrado un contrato de suministro de servicios con una federación regional de cajas del seguro de enfermedad o con una federación de las cajas sustitutivas, o bien, durante el ejercicio anterior, ha prestado al menos el 40 % de los servicios hospitalarios facturados por un importe inferior al reembolsable por los organismos de seguridad social.

36. En este contexto, por supuesto, procede partir de la premisa de que las distintas exenciones que figuran en el artículo 132, apartado 1, de la Directiva IVA deben interpretarse en sentido estricto. [14] Esto significa que su interpretación no debe producir efectos que vayan más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos que persiguen. Esos objetivos consisten, con carácter general, en eximir del IVA determinadas actividades de interés general con el fin de facilitar el acceso a determinadas prestaciones y el suministro de determinados bienes, al evitar los costes adicionales que se derivarían en caso de estar sujetas al IVA. [15] La exigencia de interpretación estricta no significa, sin embargo, que los términos empleados para definir las exenciones hayan de interpretarse de tal manera que estas queden privadas de sus efectos. [16]

37. En el referido entorno, el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA establece que los Estados miembros eximirán «las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estas últimas, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos». Esta disposición se completa con el artículo 132, apartado 1, letra c), que establece que los Estados miembros eximirán igualmente «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».

[13] Véase, por ejemplo, la sentencia de 17 de julio de 2008, ASM Brescia (C-347/06, EU:C:2008:416), apartado 28.

[14] Véase, por ejemplo, la sentencia de 2 de julio de 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437), apartado 18.

[15] Véase, en este sentido, la sentencia de 5 de octubre de 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738), apartado 30.

[16] Véase, por ejemplo, la sentencia de 8 de octubre de 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811), apartado 28.

38. Al ser estas dos disposiciones, en esencia, meras versiones consolidadas de las disposiciones anteriormente contenidas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y 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,[17] deben ser interpretadas en el mismo sentido. Por consiguiente, procede considerar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 77/388 también es aplicable, en principio, al artículo 132, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva IVA.[18]

39. De la referida jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que la exención prevista en el que actualmente es el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA y la exención prevista en la letra c) del mismo apartado tienen el objetivo común de reducir el coste de la asistencia sanitaria[19] definiendo las condiciones en las que pueden quedar exentas todas las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud.[20]

40. A pesar de que estas dos disposiciones comparten un mismo objetivo, tienen, no obstante, un alcance diferente. Mientras que el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva exime las prestaciones de servicios realizadas en la *instalación hospitalaria*, su artículo 132, apartado 1, letra c), pretende eximir la asistencia médica prestada fuera de dicho ámbito, tanto en las consultas privadas del prestador como en el domicilio del paciente o en otro lugar.[21]

41. Más concretamente, en relación con la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA concurren tres requisitos,[22] que se refieren, respectivamente, a:

– la naturaleza del servicio prestado,

– el tipo de establecimiento que presta el servicio, y

– las condiciones de prestación del servicio.[23]

17 (DO 1997, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

18 Véase, por ejemplo, la sentencia de 18 de septiembre de 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753), apartado 18.

19 Véase, por ejemplo, la sentencia de 13 de marzo de 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143), apartado 28.

20 Véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de junio de 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328), apartado 28, y de 13 de marzo de 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143), apartado 29.

21 Véanse, en este sentido, las sentencias de 2 de julio de 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437), apartado 19, y de 18 de septiembre de 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753), apartados 20 y 21. No obstante, a diferencia del texto del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, el texto del artículo 132, apartado 1, letra c), de esta no contempla operaciones directamente relacionadas con prestaciones de asistencia sanitaria a las que se refiere el primero. Véase la sentencia de 13 de marzo de 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143), apartado 32.

22 Ambas disposiciones tienen también en común que no imponen ningún requisito con respecto al destinatario de operaciones exentas.

23 Véanse, en este sentido, las conclusiones de la Abogada General Sharpston presentadas en el asunto CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541), punto 27.

42. Por lo que respecta al *primer requisito*, del tenor del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA se deduce que, para quedar exentas, las prestaciones en cuestión deben estar comprendidas en una de las tres categorías siguientes:

– estar relacionadas con la hospitalización de un paciente, es decir, al ingreso y la estancia de una persona en un centro hospitalario, [24]

– ser realizadas con la finalidad de proteger, mantener o restablecer la salud de una persona, o [25]

– estar referidas a operaciones relacionadas directamente con estas dos primeras categorías de servicios. [26]

43. En el caso que nos ocupa, este primer requisito no plantea problema alguno. Son *los otros dos requisitos* los que presentan sus propias dificultades tanto en la determinación de su alcance respectivo como en lo que se refiere a sus modalidades de aplicación. A continuación, considero oportuno examinar sucesivamente estos requisitos.

1. El tipo de establecimiento que realiza las prestaciones de que se trata

44. El artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA establece que las prestaciones de entidades que no sean de Derecho público solo podrán quedar exentas del IVA si son realizadas por «establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos». Para empezar, cabe recordar que el Tribunal de Justicia ha confirmado que el concepto de «establecimiento» utilizado en esta disposición implica, entre otras cosas, que el establecimiento en cuestión sea una «entidad individualizada». [27] Por otro lado, dado que el ámbito de aplicación de la letra b) del apartado 1 del artículo 132 de la Directiva IVA es distinto del ámbito de aplicación de la letra c) del mismo apartado, que se refiere al suministro de asistencia sanitaria fuera del marco

[24] Como sostuvo el Tribunal de Justicia en la sentencia de 1 de diciembre de 2005, Ygeia (C-394/04 y C-395/04, EU:C:2005:23), apartado 29: «las prestaciones de servicios que […] contribuyan a la comodidad y el bienestar de las personas hospitalizadas no pueden, en general, ser objeto de la exención […] [salvo] si dichas prestaciones son indispensables para alcanzar los objetivos terapéuticos perseguidos por los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria en cuyo marco se prestan».

[25] En relación con la naturaleza de los servicios médicos que pueden acogerse a la exención, véanse, por ejemplo, las sentencias de 8 de junio de 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380), apartado 29; de 10 de junio de 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328), apartados 28 y 40 a 52; de 10 de junio de 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334), apartado 37; de 2 de julio de 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437), apartados 28 y 29, y de 4 de marzo de 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), apartados 25 y 26.

[26] Véase, en este sentido, la sentencia de 2 de julio de 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437), apartados 28 a 31. Sobre el concepto de prestaciones relacionadas directamente a efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, véanse, por ejemplo, las sentencias de 6 de noviembre de 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595), apartados 33 a 35; de 1 de diciembre de 2005, Ygeia (C-394/04 y C-395/04, EU:C:2005:734), apartados 23 a 29; de 25 de marzo de 2010, Comisión/Países Bajos (C-79/09, no publicada, EU:C:2010:171), apartado 51, y de 10 de junio de 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334), apartado 49.

[27] Véase la sentencia de 2 de julio de 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437), apartado 35. Por ejemplo, el Tribunal de Justicia ha declarado que debe considerarse que un laboratorio de Derecho privado que realiza análisis clínicos de diagnóstico constituye un establecimiento «de la misma naturaleza» que los «establecimientos hospitalarios» y los «centros de cuidados médicos y de diagnóstico» a efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, puesto que los análisis realizados por este tipo de entidades se integran, dada su finalidad terapéutica, en el concepto de «asistencia sanitaria». Véanse las sentencias de 8 de junio de 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380), apartado 35, y de 10 de junio de 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328), apartado 60. En cambio, una entidad que ejerce una actividad de transporte de órganos y muestras biológicas de origen humano en favor de diferentes hospitales y laboratorios no desempeña el mismo tipo de función particular que la desarrollada por los establecimientos hospitalarios o los centros de cuidados médicos y de diagnóstico que se considera pertinente para calificar a una entidad de «establecimiento de la misma naturaleza» en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA. Sentencia de 2 de julio de 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437), apartado 36.

hospitalario, solo están comprendidas en esta exención concreta las entidades individualizadas que revistan la forma de una estructura médica, esto es, entidades en las que se ponen en común diversos recursos, en particular humanos, técnicos, inmobiliarios y financieros. [28]

45. *Por lo que respecta, en primer lugar, al tipo de actividad que estas entidades deben ejercer* para poder acogerse a esta exención, el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA precisa que debe ser la desarrollada por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza. [29]

46. Al no estar definidas estas categorías de establecimientos en la Directiva IVA, deben entenderse conforme a su sentido habitual en el lenguaje corriente. [30]

47. En el presente asunto, de su sentido habitual en el lenguaje corriente se desprende que los términos «establecimientos hospitalarios», «centros de cuidados médicos» y «centros de diagnóstico» se refieren a entidades cuya actividad principal es, respectivamente, la asistencia sanitaria a enfermos o víctimas de traumas médicos cuya situación es demasiado compleja para ser tratada a domicilio o en un consultorio médico; la prestación de servicios médicos que tiene como finalidad proteger, mantener o restablecer la salud de seres humanos, y la realización de análisis al efecto de comprobar la presencia de una enfermedad o un problema de salud en un paciente. [31]

48. En lo que atañe al concepto de establecimientos «de la misma naturaleza», es evidente que debe entenderse que este concepto se refiere a estructuras médicas en las que se ponen en común distintos recursos para desarrollar actividades análogas a las de un establecimiento hospitalario, un centro de cuidados médicos o un centro de diagnóstico.

49. En segundo lugar, por lo que respecta *al estatuto de los establecimientos*, el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA dispone que, para poder acogerse a la exención prevista en dicha disposición, los establecimientos de que se trate que no sean entidades de Derecho público deben estar «debidamente reconocidos». A este respecto, de la versión inglesa del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA resulta claramente que esta obligación se aplica a los establecimientos hospitalarios, los centros de cuidados médicos, los centros de diagnóstico y otros establecimientos similares, siempre que no sean entidades de Derecho público. [32] En efecto, esta versión indica que la exención se aplica a «otros establecimientos de la misma naturaleza *debidamente reconocidos*», lo que implica que este requisito se aplica también al establecimiento que sirve de referencia.

[28] Esta puesta en común de recursos es el factor que comparten los establecimientos hospitalarios, los centros de cuidados médicos y los centros de diagnóstico. También es el factor que diferencia un centro sanitario de un consultorio médico o sanitario, cuyas prestaciones también pueden estar exentas, pero sobre la base del artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.

[29] En las sentencias de 23 de febrero de 1988, Comisión/Reino Unido (353/85, EU:C:1988:82), apartado 32; de 6 de noviembre de 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595), apartado 47, y de 10 de junio de 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328), apartado 58, el Tribunal de Justicia declaró con carácter incidental, sin justificación alguna, que la exención prevista en la disposición actualmente recogida en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA se refiere a los servicios prestados por «establecimientos […] que tienen finalidades sociales», aunque tales finalidades no se desprendan del tenor ni del objetivo que únicamente se refiere a la asistencia sanitaria. Es cierto que esta disposición establece un requisito de «comparabilidad social», pero se refiere al modo en que se realizan las prestaciones de que se trata y no al objeto social de los establecimientos que las realizan. No obstante, he de señalar que, en su jurisprudencia reciente, el Tribunal de Justicia ha dejado de referirse a la finalidad social que debería tener el establecimiento de que se trate.

[30] Véanse, por ejemplo, la sentencia de 5 de octubre de 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738), apartado 26, y mis conclusiones presentadas en el asunto Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302), puntos 40 a 51.

[31] Véase, en este sentido, la sentencia de 8 de junio de 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380), apartado 35.

[32] Véase, en este sentido, en relación con el concepto de «otros establecimientos de la misma naturaleza», la sentencia de 8 de junio de 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380), apartado 41.

50. Es cierto que, en lenguas latinas como el español, el francés, el italiano, el portugués y el rumano, la expresión «debidamente reconocidos» aparece tras la referencia a los otros establecimientos (por ejemplo, en francés, «et d'autres établissements de même nature *dûment reconnus*»), lo que podría dar a entender que este requisito se refiere únicamente a «otros establecimientos de la misma naturaleza». Sin embargo, en la medida en que la enumeración de los establecimientos de que se trata finaliza con una referencia a esos otros establecimientos de la misma naturaleza, es evidente que debe entenderse que esa enumeración es meramente ilustrativa del tipo de establecimiento cuyas prestaciones pueden quedar exentas. En este contexto, la expresión «debidamente reconocidos» debe entenderse en el sentido de que se refiere a todos los tipos de establecimientos sanitarios contemplados en esa disposición.

51. Para determinar el alcance de este requisito, es preciso recordar que conforme a una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el tenor de una disposición del Derecho de la Unión que no contenga una remisión *expresa* al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión Europea de una interpretación autónoma y uniforme.[33] Dado que el artículo 132 de la Directiva IVA no contiene tal remisión, cabe deducir que los términos utilizados en cada uno de los requisitos de aplicación de las exenciones previstas en tal disposición deben considerarse conceptos autónomos del Derecho de la Unión y, por tanto, su sentido y alcance deben ser objeto de una interpretación uniforme en toda la Unión.

52. No obstante, el carácter autónomo del concepto de «establecimientos […] debidamente reconocidos» que figura en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA no debe confundirse con el hecho de que este concepto, tal como debe entenderse en el Derecho de la Unión, se remita, para su aplicación, a una circunstancia fáctica concreta, en particular, la situación del establecimiento de que se trate con respecto a la normativa nacional.

53. En ese contexto, el Tribunal de Justicia ha aclarado que el hecho de estar «debidamente reconocidos» no presupone un procedimiento formal de reconocimiento ni excluye la posibilidad de que un Estado miembro regule ese procedimiento. Corresponde al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento a los establecimientos que lo soliciten. Los Estados miembros disponen de cierto margen de apreciación a este respecto.[34]

54. No obstante, es jurisprudencia consolidada que, cuando los Estados miembros disponen de un margen de apreciación, este ha de utilizarse dentro de los límites impuestos por el Derecho de la Unión. En particular, la existencia de tal margen de apreciación no puede poner en entredicho los parámetros del concepto de «debido reconocimiento» de un establecimiento médico en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA.[35] Además, cuando los Estados miembros utilizan su margen de apreciación, deben asegurarse de no hacerlo de manera que se comprometa alguno de los objetivos del Derecho de la Unión.[36]

[33] Véase, por analogía, la sentencia de 29 de octubre de 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733), apartados 52 a 54.

[34] Sentencia de 8 de junio de 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380), apartado 42; de 6 de noviembre de 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595), apartados 64 y 81, y de 10 de junio de 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328), apartados 61 a 63.

[35] Véase, por analogía, el dictamen 3/15 (Tratado de Marrakech sobre el acceso a las obras publicadas), de 14 de febrero de 2017 (EU:C:2017:114, apartado 122).

[36] Véase, por analogía, el dictamen 3/15 (Tratado de Marrakech sobre el acceso a las obras publicadas), de 14 de febrero de 2017 (EU:C:2017:114), apartado 124.

55. En tal situación, considero que, para responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, es preciso determinar la naturaleza y el alcance del margen de apreciación del Estado miembro al que se refiere la jurisprudencia. Ello exige interpretar el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA teniendo en cuenta no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por esta disposición y, con carácter general, por la normativa de la que forma parte. [37]

56. A este respecto, por lo que respecta al *tenor* del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, procede señalar que el término «debidamente» es sinónimo de «según proceda» y que el término «reconocido» se refiere a algo consolidado o conocido. En el contexto de esta disposición, este sintagma adjetival se refiere a los establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos, centros de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza. Así pues, del texto de esta disposición resulta que el margen de apreciación reconocido a los Estados miembros se refiere a los *requisitos* que deben cumplirse para que tales entidades sean calificadas de establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos, centros de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza. [38]

57. Como ha alegado, en esencia, la Comisión en sus observaciones, este requisito debe entenderse en el sentido de que únicamente tiene por objeto excluir del beneficio de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA a los establecimientos médicos cuyas actividades no estén autorizadas por la ley o por los organismos profesionales competentes. En efecto, toda actividad, aun siendo ilegal, está sujeta a imposición y podría, sin embargo, beneficiarse de cualquier exención que de otro modo resulte aplicable. Si la Directiva no estableciera, por consiguiente, el requisito de estar «debidamente reconocidos» se llegaría a una situación en la que un establecimiento médico no autorizado podría beneficiarse (o, cuando menos, optar a beneficiarse) de la exención. [39] Esto significa simplemente que un establecimiento debidamente reconocido como establecimiento médico tiene derecho a acogerse a la exención.

58. Esta conclusión se ve confirmada tanto por el contexto en el que se utiliza esa expresión «debidamente reconocidos» como por el objetivo perseguido por el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA.

59. Por lo que respecta al *contexto*, varios elementos tienden a respaldar esta conclusión, a saber: el grado de armonización alcanzado por el Derecho de la Unión, el sistema general de la Directiva IVA, y la estructura del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA.

60. Por lo que se refiere, en primer lugar, al grado de armonización alcanzado por el Derecho de la Unión, cabe señalar que las actividades que pueden quedar exentas en virtud del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA —como el cuidado al paciente y la asistencia sanitaria—, están generalmente sujetas, en los distintos Estados miembros, a unas condiciones de ejercicio específicas. No obstante, aunque la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA solo se aplica a los establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos, centros de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza, ni la Directiva IVA en

[37] Véase, por ejemplo, la sentencia de 14 de mayo de 2020, Orde van Vlaamse Balies y Ordre des barreaux francophones et germanophone (C-667/18, EU:C:2020:372), apartado 25.

[38] Véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de junio de 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328), apartado 74, y de 10 de junio de 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334), apartado 34. En ambos asuntos, del hecho de que el centro hospitalario estuviera autorizado desde el punto de vista administrativo para ejercer sus actividades, el Tribunal de Justicia parece deducir que estaba debidamente reconocido en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA.

[39] Véanse, por ejemplo, las sentencias de 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276), apartado 21, y de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis (C-453/02 y C-462/02, EU:C:2005:92), apartado 29.

particular ni el Derecho de la Unión en general llevan a cabo una armonización de las condiciones de ejercicio de esas actividades. En tal situación, la referencia a la necesidad de que el establecimiento en cuestión esté debidamente reconocido no es sino una forma de tener en cuenta esta falta de armonización, al tiempo que exige que los servicios de que se trate se realicen de forma lícita desde la perspectiva del Estado miembro de que se trate.

61. En segundo lugar, por lo que respecta al sistema general de la Directiva IVA, dado que las letras b) y c) del apartado 1 del artículo 132 de la Directiva IVA persiguen el mismo objetivo y, por consiguiente, se complementan mutuamente,[40] las condiciones necesarias para la aplicación de estas disposiciones deben, en la medida de lo posible, ser objeto de una interpretación análoga. Cabe señalar que el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA exige que los servicios en cuestión se presten «en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate».[41] La expresión «debidamente reconocidos» debe entenderse, por tanto, también referida, si bien en el contexto de una persona jurídica, a las condiciones del ejercicio de las actividades en cuestión en el Estado miembro de que se trate.[42]

62. En lo que atañe, en tercer lugar, a la estructura del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, cabe señalar que esta disposición establece tres requisitos previos para la obtención de la exención, cada uno de ellos referido a un aspecto diferente de las prestaciones que pueden beneficiarse de la exención, a saber: la naturaleza del servicio prestado, el tipo de establecimiento que presta el servicio y las condiciones en las que lo presta. En particular, de este último requisito se desprende que, por lo que respecta a las condiciones de ejercicio de las actividades en cuestión, los Estados miembros solo pueden tener en cuenta las condiciones de carácter social. Por consiguiente, si los Estados miembros pudieran establecer, en el marco del requisito que figura en dicha disposición para que el establecimiento de que se trate esté «debidamente reconocido», cualquier exigencia relativa a la naturaleza de los servicios prestados o a las condiciones en las que estos se prestan, estos otros dos requisitos quedarían en gran medida desprovistos de su efecto útil.

63. Por lo que respecta al *objetivo* perseguido por el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que esta disposición tiene por objeto, en particular, reducir el coste de los servicios de salud.[43] Habida cuenta de tal objetivo, el requisito según el cual las entidades de Derecho privado deben ser «debidamente reconocidas» como establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos, centros de diagnóstico o establecimientos de la misma naturaleza no debe interpretarse de manera demasiado restrictiva,

40 Véase, en este sentido, la sentencia de 10 de junio de 2010, Future Health Technologies (C-86/09, EU:C:2010:334), apartado 38.

41 En particular, el Tribunal de Justicia dedujo de este requisito que el margen de apreciación de los Estados miembros a estos efectos está limitado por la necesidad de cerciorarse de que la exención establecida en la referida disposición se aplique únicamente a los servicios que presenten un nivel de calidad suficiente. Véanse las sentencias de 18 de septiembre de 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753), apartado 34, y de 5 de marzo de 2020, X (Exención del IVA en caso de consulta telefónica) (C-48/19, EU:C:2020:169), apartado 42.

42 El artículo 133, apartado 1, letra c), de la Directiva sobre el IVA ya tiene como objetivo permitir a los Estados miembros subordinar la concesión de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la propia Directiva a la condición de que las entidades que no sean de Derecho público «[apliquen] unos precios autorizados por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA». Dado que el legislador de la Unión dedicó una disposición separada a las modalidades de ejercicio de las actividades en cuestión y limitó voluntariamente este examen a las condiciones sociales aplicadas, este elemento no puede tenerse en cuenta en el marco de un criterio de apreciación autónomo, so pena de privar al primer criterio de su efecto útil.

43 Véase, por ejemplo, la sentencia de 1 de diciembre de 2005, Ygeia (C-394/04 y C-395/04, EU:C:2005:734), apartado 23.

sino únicamente referido a las condiciones relativas a las cualificaciones de los profesionales sanitarios y a las normas establecidas por el Derecho nacional para garantizar que la asistencia sanitaria prestada sea de alta calidad. [44]

64. Por último, ha de señalarse que, además del tenor, el contexto y los objetivos perseguidos por la citada disposición, también debe tenerse en cuenta el principio de interpretación según el cual una disposición ha de interpretarse, en la medida de lo posible, de tal manera que no se ponga en duda su validez. [45]

65. Entre las reglas que determinan la validez del ejercicio de sus competencias por el legislador de la Unión figura el principio de igualdad de trato. Según reiterada jurisprudencia, este principio exige que no se traten de manera diferente situaciones que son comparables y que situaciones diferentes no sean tratadas de manera idéntica, salvo que este trato esté justificado objetivamente. A tal efecto, los elementos que distinguen diferentes situaciones, así como su carácter eventualmente comparable, deben determinarse y apreciarse a la luz del objeto y la finalidad de las disposiciones de que se trate, entendiéndose que a tal efecto deben tenerse en cuenta los principios y objetivos del ámbito en cuestión. [46]

66. Por lo que respecta al artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, es evidente que, a la luz del objetivo perseguido en primer lugar por la referida disposición, que es reducir el coste de los servicios de salud, se considera que las entidades públicas y privadas se encuentran, en términos generales, en situaciones prácticamente idénticas. En consecuencia, si la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA se aplicara solo a los establecimientos hospitalarios públicos, se estaría dispensando a los hospitales privados un trato diferente a efectos fiscales.

67. Por consiguiente, el legislador de la Unión también ha permitido que los establecimientos privados se beneficien de la exención. En cualquier caso, restringió esta posibilidad al cumplimiento de unos requisitos específicos y, en consecuencia, mantuvo cierta diferencia de trato entre los hospitales públicos y los hospitales privados, por cuanto solo estos últimos deben demostrar que cumplen los requisitos específicos previstos en dicha disposición. Ciertamente, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tal diferencia de trato puede estar objetivamente justificada en determinadas circunstancias. [47] En este caso, no obstante, si debiera entenderse que el requisito que figura en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, que exige que los establecimientos de que se trate estén «debidamente reconocidos», autoriza a los Estados miembros a imponer únicamente a las entidades de Derecho privado determinadas exigencias específicas distintas de las que obligan a estas entidades a obtener una autorización de los organismos profesionales y otros organismos similares para ejercer su actividad en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público, sería difícil discernir qué motivo cabría invocar para justificar tal diferencia de trato.

68. En cambio, la exigencia que impone a las organizaciones privadas de demostrar que están autorizadas a ejercer sus actividades médicas está, sin embargo, plenamente justificada puesto que, por su propia naturaleza, las organizaciones privadas no son una emanación del Estado y, por

[44] Véanse, en este sentido, por ejemplo, la sentencia de 8 de octubre de 2020, Finanzamt D (C-657/19, EU:C:2020:811), apartados 36 y 37, y la sentencia de 5 de marzo de 2020, X (exención del IVA de las consultas telefónicas) (C-48/19, EU:C:2020:169), apartados 41 y 42.

[45] Véase la sentencia de 19 de noviembre de 2009, Sturgeon y otros (C-402/07 y C-432/07, EU:C:2009:716), apartado 47.

[46] Véase la sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), apartados 41 y 42.

[47] Véase la sentencia de 7 de marzo de 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), apartados 52 y 53.

consiguiente, no están sujetas *directamente* al control de este, de modo que los Estados miembros han podido prever, legítimamente, mecanismos de reconocimiento que garanticen que dichas entidades cumplen las exigencias oportunas en materia de cualificación profesional.

69. Retomando entonces el principio de neutralidad fiscal entendido aquí en el sentido de neutralidad en el ámbito de la competencia, ya he señalado que esta última es más bien un objetivo del Derecho del IVA y no tanto un verdadero principio general vinculante cuyos términos no puedan ser matizados por la Directiva IVA. No obstante, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que este principio exige que la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA se interprete, en la medida de lo posible, de manera que todos los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma idéntica en relación con la percepción del IVA. En particular, según el Tribunal de Justicia, se incumpliría este principio si la posibilidad de acogerse a la exención prevista para la asistencia que se menciona en el (actual) artículo 132, apartado 1, letra c), [de la Directiva IVA] dependiera de la forma jurídica por medio de la cual el sujeto pasivo ejerce su actividad. [48]

70. Ciertamente, como sucede en el ámbito de la igualdad de trato, ciertas distinciones entre los hospitales públicos y los hospitales privados pueden estar justificadas en aras de garantizar la existencia de equidad competitiva. Ahora bien, establecer una distinción a efectos del IVA entre operadores económicos en función, por ejemplo, de sus resultados en términos de personal, instalaciones, material o la eficacia económica de su gestión —como parecen considerar algunos órganos jurisdiccionales alemanes—, no resulta pertinente a la luz del objetivo perseguido por el artículo 132, aparatado 1, letra b), de la Directiva IVA. Cabe observar que, en general, no fue la intención del legislador de la Unión perjudicar fiscalmente a los promotores de la medicina privada, sino garantizar que estos y las entidades públicas siguieran operando en el mercado en condiciones equitativas de competencia.

71. De ello se deduce, en mi opinión, que tanto el tenor, el contexto y los objetivos perseguidos por el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, como la necesidad de que toda disposición sea interpretada de tal manera que no ponga en duda su validez, demuestran que el margen de apreciación de que disponen los Estados miembros para determinar las condiciones en las que los establecimientos de Derecho privado deben considerarse «debidamente reconocidos» se extiende *únicamente* a los requisitos que deben cumplir esos establecimientos para estar debidamente autorizados a realizar, dentro de una estructura que aúne los recursos necesarios, las prestaciones sanitarias y médicas cubiertas por la referida exención. Por consiguiente, en esencia, el requisito de estar «debidamente reconocidos» solo se refiere a las exigencias en materia de cualificación profesional.

72. Al llegar a esta conclusión no paso por alto el hecho de que, en el apartado 53 de su sentencia de 8 de junio de 2006, L.u.p. (C-106/05, EU:C:2006:380), el Tribunal de Justicia declaró, mediante remisión a la sentencia dictada en el asunto Dornier, [49] que las autoridades nacionales pueden, de acuerdo con el Derecho de la Unión y bajo el control de los órganos jurisdiccionales nacionales, tomar en consideración, aparte del interés general de las actividades del sujeto pasivo de que se trate y del hecho de que otros sujetos pasivos que desarrollen las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar, la posibilidad de que el coste de las prestaciones en cuestión sea asumido en gran parte por seguros de enfermedad u otros organismos de seguridad social.

[48] Véase, por ejemplo, la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartado 30.

[49] Sentencia de 6 de noviembre de 2003, Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595).

73. En el apartado siguiente de dicha sentencia (apartado 54), el Tribunal de Justicia concluye que, «al exigir, para el reconocimiento [a los efectos de la aplicación del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA], que los análisis clínicos efectuados por los laboratorios en cuestión se destinen, en al menos un 40 %, a afiliados a un organismo de seguridad social, el Estado miembro de que se trata no ha excedido la facultad de apreciación que le permite dicha disposición».

74. Sin embargo, es obligado observar que este análisis es, *de facto*, sustancialmente diferente del razonamiento seguido en el asunto Dornier en el que afirma basarse el Tribunal de Justicia. Como señaló el Tribunal de Justicia en el apartado 53 de la sentencia L.u.p., la sentencia dictada en el asunto Dornier versó únicamente sobre la facultad de las autoridades nacionales, al determinar si un establecimiento de Derecho privado puede considerarse debidamente reconocido, para *tomar en consideración* la posibilidad de que el coste de las prestaciones realizadas por un establecimiento sea asumido en gran parte por seguros de enfermedad u otros organismos de seguridad social. [50] En la sentencia dictada en el asunto Dornier no se planteaba la cuestión de si los Estados miembros tenían permitido *imponer* a los establecimientos en cuestión la exigencia de que, para entenderse cumplido por ellos el requisito de estar «debidamente reconocidos» establecido en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, el coste de un determinado porcentaje de sus operaciones sea asumido por seguros de enfermedad. Por el contrario, como señaló el Tribunal de Justicia en el apartado 75 de la sentencia Dornier, cuando las prestaciones realizadas por un establecimiento son comparables a las de otros operadores que efectúan los mismos tratamientos, «el solo hecho de que las instituciones de seguridad social no se hagan cargo de la totalidad del coste de estas prestaciones no justifica una diferencia de trato entre prestadores por lo que respecta a la sujeción al IVA».

75. Todo ello demuestra que, en la sentencia dictada en el asunto Dornier, el Tribunal de Justicia simplemente quiso poner de relieve que, en determinadas circunstancias, puede *entenderse* cumplido este requisito del debido reconocimiento. [51] Cuando los procedimientos y las prestaciones médicas están cubiertos por los seguros de enfermedad, cabe razonablemente suponer que el establecimiento hospitalario que realizó esas prestaciones está debidamente autorizado a ejercer su actividad. [52] Sin embargo, no es posible hacer la suposición contraria. El mero hecho de que una clínica o un establecimiento hospitalario dependan principalmente, o incluso exclusivamente, de pacientes privados no implica en modo alguno que las autoridades nacionales no hayan reconocido debidamente dicho establecimiento. Por supuesto, la aplicación de los regímenes del seguro de enfermedad puede depender de diferentes factores.

[50] Véanse los apartados 72 y 73 de la sentencia en el asunto Dornier. El apartado 65 de la sentencia de 10 de junio de 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328) también lo entiendo en este sentido. Es cierto que, en el apartado 75 de esta última sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que el hecho de que un establecimiento sanitario haya sido autorizado por las autoridades sanitarias competentes para manipular células progenitoras umbilicales no puede conducir por sí mismo y de manera automática a un reconocimiento conforme al artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA. Sin embargo, la manipulación de células progenitoras umbilicales, incluso cuando las células están destinadas a aplicaciones en seres humanos, puede tener fines distintos de la asistencia sanitaria o el diagnóstico, como, por ejemplo, la investigación. Así pues, como declaró el Tribunal de Justicia, ese hecho «tiende a sugerir que [un establecimiento hospitalario] ejerce actividades relacionadas con la hospitalización y la asistencia sanitaria. Por tanto, esa autorización puede constituir un elemento que aboga a favor de que [este establecimiento] sea considerado en su caso como «debidamente reconocido », en el sentido del artículo [132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA]», sin conducir, no obstante, por sí mismo y de manera automática, a la aceptación de que dicho centro ha sido debidamente reconocido en el Estado miembro de que se trate como un establecimiento hospitalario, un centro de cuidados médicos, un centro de diagnóstico o un establecimiento de la misma naturaleza.

[51] Véase, en este sentido, la sentencia de 10 de junio de 2010, CopyGene (C-262/08, EU:C:2010:328), apartado 71: «[el hecho de que las autoridades nacionales estén facultadas para tomar en consideración que las actividades de un establecimiento hospitalario no se benefician de ninguna ayuda del sistema público de seguridad social ni son objeto de reembolso alguno por dicho sistema] no [significa] que la exención […] debe excluirse sistemáticamente cuando las instituciones de seguridad social no reembolsan el coste de las prestaciones de servicios».

[52] Con sujeción tácita al requisito, para que este elemento sea probatorio desde el punto de vista de la lógica formal, de que el hecho de que el establecimiento esté debidamente reconocido es una condición necesaria para que las prestaciones realizadas queden cubiertas por los seguros de enfermedad.

76. En cualquier caso, el Tribunal de Justicia sostuvo en la sentencia L.u.p. (apartado 36) que el principio de la neutralidad fiscal se opone a que los servicios en cuestión «queden sometidos a distintos regímenes de IVA en función del lugar en que se efectúen, *cuando su naturaleza sea equivalente, habida cuenta de la formación de quienes los lleven a cabo*».[53] De ello se desprende necesariamente que un Estado miembro no puede, *a efectos del requisito relativo al debido reconocimiento establecido en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA*, tratar dos prestaciones idénticas de forma distinta en función de la proporción del coste que asuman los seguros de enfermedad de las operaciones realizadas por ese establecimiento, puesto que tal condición no guarda relación alguna con la calidad de la asistencia sanitaria prestada.[54]

77. Por consiguiente, con el debido respeto, la sugerencia que parece haber formulado el Tribunal de Justicia en el apartado 54 de la sentencia L.u.p. de que el margen de apreciación conferido a los Estados miembros por el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA permite a estos exigir al centro médico de que se trate, como requisito para su reconocimiento, que destine un porcentaje determinado de sus prestaciones a los pacientes afiliados a seguros de enfermedad es errónea y no está respaldada ni por el texto legislativo propiamente dicho ni, a este respecto, por la jurisprudencia anterior. El requisito del debido reconocimiento establecido en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA simplemente faculta a los Estados miembros para cerciorarse de que los establecimientos médicos cumplen las exigencias oportunas a efectos de la prestación de asistencia sanitaria: no debe interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros, por así decirlo, incorporar a filas a prestadores de asistencia sanitaria privada en un sistema sanitario público sometiendo a los primeros a un trato desfavorable a efectos del IVA. Como acabo de señalar, en la medida en que el Tribunal de Justicia parece sugerir lo contrario en el apartado 54 de la sentencia L.u.p., considero, una vez más, que se trata de un error y que no debe seguirse ni aplicarse.

78. En este contexto, propongo al Tribunal de Justicia que indique claramente que la expresión «debidamente reconocidos» se refiere al requisito que debe cumplir un establecimiento para considerarlo autorizado, desde el prisma de las cualificaciones profesionales necesarias, a ejercer en el Estado miembro de que se trate la actividad de un establecimiento hospitalario, un centro de cuidados médicos, un centro de diagnóstico u otro establecimiento de la misma naturaleza. A falta de armonización en la materia, es evidente que los Estados miembros gozan de una autonomía nacional considerable. Cuando la legislación nacional establece que solo las prestaciones realizadas por un establecimiento sanitario debidamente autorizado para ejercer tales actividades pueden quedar cubiertas por el régimen de seguridad social, un establecimiento hospitalario puede alegar, al efecto de demostrar que ha de ser considerado debidamente reconocido en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, que una proporción sustancial de sus prestaciones son reembolsadas.

[53] El subrayado es mío.

[54] He de señalar que el Tribunal de Justicia ha adaptado en diversas ocasiones su jurisprudencia relativa a la interpretación de la exención prevista en el actual artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA. Véase una resolución por la que se revoca una solución anterior, por ejemplo, en la sentencia de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390), apartado 15, o una sentencia que reinterpreta una sentencia anterior de forma no literal para marcar una distinción con una sentencia previa, la sentencia de 18 de septiembre de 2019, Peters (C-700/17, EU:C:2019:753), apartado 35.

2. El modo en que se prestan los servicios de que se trata: el requisito relativo a las «condiciones sociales comparables»

79. El artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA dispone que, para estar exentas del IVA, las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con aquellas deben ser realizadas por un establecimiento comprendido en una de las categorías enumeradas en dicha disposición. Además, cuando el establecimiento es una entidad de Derecho privado, los servicios de que se trate deben prestarse, sin embargo, en «condiciones sociales comparables» a las que rigen cuando tales prestaciones son realizadas por entidades de Derecho público. [55]

80. Es importante señalar para empezar que, dado que los Estados miembros deben respetar el principio de seguridad jurídica al aplicar la Directiva IVA, [56] las «condiciones sociales comparables» que debe cumplir un establecimiento médico privado que desee acogerse a una exención del IVA por este concepto deben estar especificadas en la legislación nacional. No basta con que la Administración tributaria de que se trate determine tales condiciones en el momento en que se presente la solicitud de exención del IVA. En efecto, solo a través de la legislación generalmente aplicable y promulgada puede un establecimiento médico privado conocer efectivamente cuáles son las condiciones sociales que ha de ofrecer si desea beneficiarse de la exención.

81. Por otro lado, a tal efecto, basta con que el establecimiento hospitalario privado o cualquier establecimiento sanitario similar cumpla voluntariamente las exigencias legales impuestas por un Estado miembro para poder acogerse a la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA. Cualquier otra conclusión tendría como consecuencia que un Estado miembro podría excluir por completo a los establecimientos médicos privados del ámbito de aplicación de la exención prevista en tal disposición simplemente optando por no someter a tales entidades privadas a obligaciones sociales comparables a las que se exigen por la ley a las entidades de Derecho público.

82. Todo establecimiento hospitalario privado que considere que los requisitos establecidos en la legislación pertinente no son idénticos ni tampoco comparables a una condición social impuesta a un hospital de Derecho público debe tener la posibilidad de impugnar la validez de estos criterios. En particular, en caso de que resulte que la normativa nacional contiene determinados requisitos que no son idénticos a una obligación impuesta a los establecimientos de Derecho público, los órganos jurisdiccionales nacionales deben comprobar, en particular, que la justificación alegada por un Estado miembro a este respecto es satisfactoria. Ello implica la existencia de una relación entre cada uno de esos requisitos y una condición social comparable impuesta a un establecimiento hospitalario, un centro médico o un establecimiento sanitario de naturaleza similar de Derecho público.

[55] Procede señalar que este requisito no se contenía en la propuesta original de la Sexta Directiva del Consejo 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 1973, C 80, p. 1). Véanse las conclusiones de la Abogada General Sharpston presentadas en el asunto CopyGene (C-262/08, EU:C:2009:541), punto 82.

[56] Sentencia de 9 de junio de 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C-332/14, EU:C:2016:417), apartado 49.

83. A este respecto, procede señalar que la Directiva IVA no precisa qué debe entenderse por «condiciones sociales comparables» a las que rigen para los establecimientos hospitalarios públicos que prestan asistencia sanitaria.[57] Como sucede con el requisito de estar «debidamente reconocido», ello no significa que este concepto deba entenderse por referencia al Derecho nacional, sino que, en el contexto de su definición, los Estados miembros disponen de un margen de apreciación para decidir sobre las condiciones sociales que deben respetar las entidades públicas prestadoras de servicios de atención sanitaria. El artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA exige además que las entidades privadas también cumplan estas condiciones para que sus prestaciones puedan beneficiarse de la exención.

84. Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que el concepto de «condiciones sociales» puede incluir aspectos como la fijación de los precios de los servicios médicos[58] o el método de reembolso de las prestaciones por parte de los organismos de seguridad social de un Estado miembro.[59] Sin embargo, el Tribunal de Justicia nunca ha tratado de aclarar, de forma más general y sistemática, el contenido de este requisito. El presente asunto parece brindar una ocasión adecuada para ello.

85. A este respecto, como ya he señalado, es bien sabido que el sentido y el alcance de una disposición deben determinarse normalmente en función, en particular, del tenor, el contexto y los objetivos perseguido por la disposición de que se trate. Si bien poco cabe decir respecto al *contexto* de esta disposición, sus *objetivos* y su *tenor* permiten aclarar el alcance de este concepto.

86. En cuanto a los *objetivos* perseguidos por el tercer requisito contemplado en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, parece evidente que es el de impedir que los establecimientos hospitalarios privados ofrezcan servicios exentos del IVA sin tener que asumir las mismas obligaciones sociales que sus homólogos de Derecho público. Quizá no sea sino otra forma de referirse a las obligaciones de servicio público de naturaleza social impuestas a los hospitales públicos y a otros establecimientos médicos.[60] Por consiguiente, este requisito expresa especialmente los principios de no discriminación y de neutralidad fiscal entre las entidades privadas y las entidades públicas, máxime teniendo en cuenta que, por una parte, las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con aquellas están en todo caso exentas cuando las prestan las entidades públicas y, por otra parte, las entidades privadas no están necesariamente sujetas a las mismas obligaciones de servicio público de carácter social.

[57] A este respecto, el Tribunal de Justicia observó, en el apartado 24 de la sentencia de 5 de marzo de 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168), que esta «disposición no define con precisión los aspectos de los servicios de asistencia de que se trata que deben compararse a efectos de apreciar la aplicabilidad de dicha disposición». Sin embargo, esto último no debería interpretarse de manera demasiado restrictiva. En efecto, del tenor del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA se desprende claramente que las condiciones que deben ser «socialmente comparables» son aquellas en las que se realizan las prestaciones que pueden beneficiarse de la exención y no, como podría dar a entender el referido apartado de la citada sentencia, el contenido de esas prestaciones.

[58] Sentencia de 5 de marzo de 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168), apartado 28.

[59] Sentencia de 5 de marzo de 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168), apartado 31. A este respecto, el Tribunal de Justicia señaló que el método de reembolso de las prestaciones «es pertinente» sin precisar en qué condiciones ni las consecuencias que ello tendrá sobre el examen.

[60] Por consiguiente, estas obligaciones están implícitamente asociadas al hecho de que los servicios en cuestión forman parte de un servicio de interés económico general al que se refiere el artículo 106 TFUE. En efecto, las disposiciones del artículo 132, apartado 1, de la Directiva IVA tienen por objeto eximir determinadas actividades por razones de interés general. Véanse, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168), apartado 26, y, en relación con el hecho de que las prestaciones realizadas por un establecimiento hospitalario, un centro de cuidados médicos o un centro de diagnóstico están comprendidas en el concepto de servicio de interés económico general, las sentencias de 25 de octubre de 2001, Ambulanz Glöckner (C-475/99, EU:C:2001:577), apartado 55, y de 12 de julio de 2001, Vanbraekel y otros (C-368/98, EU:C:2001:400), apartado 48.

87. Por lo que respecta al *tenor* del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, del propio texto de esta disposición se desprende que debe efectuarse una comparación entre los hospitales de Derecho público, por una parte, y los hospitales privados, por otra.

88. Este requisito, al tener por objeto garantizar unas condiciones equitativas de competencia entre las entidades públicas y las entidades privadas, tiene una *doble vertiente*. Por un lado, impide a los establecimientos hospitalarios privados ofrecer servicios exentos de IVA cuando no asuman las mismas obligaciones de servicio público impuestas a los establecimientos hospitalarios públicos. Por otro lado, a la inversa, dado que las prestaciones realizadas por las entidades públicas siempre están exentas del IVA, permite a las entidades privadas sujetas a las mismas obligaciones (o que las acatan voluntariamente) beneficiarse también de esta exención del IVA.

89. Del tenor del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA se desprende que esta comparación debe efectuarse tomando como referencia las actividades específicas desarrolladas por un establecimiento médico. Ello significa, a su vez, que un establecimiento médico privado también debe poder optar por no cumplir el requisito relativo a las condiciones sociales comparables aplicables a algunas de sus actividades y, en consecuencia, no acogerse a la exención del IVA en lo que respecta a tales actividades. [61]

3. Interpretación de los términos «condiciones», «sociales» y «comparables»

90. Para determinar el alcance de la comparación que deben efectuar los órganos jurisdiccionales nacionales al objeto de apreciar la compatibilidad con el Derecho de la Unión de las condiciones sociales exigidas por un Estado miembro a las entidades privadas que desean acogerse a la exención del IVA, debe precisarse a continuación el alcance del sustantivo «condiciones» y de los calificativos «sociales» y «comparables».

91. Procede señalar, para empezar, que el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA no se refiere simplemente a cualquier tipo de exigencia que deben cumplir las prestaciones realizadas por las entidades de Derecho público, sino únicamente a las condiciones de carácter social. Por consiguiente, solo estas condiciones deben considerarse pertinentes a efectos de la comparación que ha de efectuarse. No obstante, como ya he señalado, este concepto es más amplio, por ejemplo, que el de la naturaleza de las tarifas que cobran tales establecimientos.

[61] Ahora bien, teniendo en cuenta que el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA se refiere a cualquier condición social, para determinar si la exigencia impuesta por un Estado miembro para que una actividad pueda quedar exenta a tal efecto es compatible con esa disposición, deben tenerse en cuenta no solo las obligaciones aplicables *específicamente* a las prestaciones similares realizadas por una entidad pública, sino también las obligaciones que incumben con carácter más general a los establecimientos hospitalarios de Derecho público que ejercen tales actividades en la medida en que esas obligaciones sean de carácter social. Si —por poner un ejemplo actual— todo hospital público que desarrolle actividades específicas estuviera obligado por la ley a reservar un número de camas determinado para los pacientes afectados por la COVID-19, cualquiera que sea el departamento médico afectado, todo hospital privado que desee obtener la exención de dicha actividad tendría que cumplir esta misma obligación —que es de carácter social—. Evidentemente, siguiendo con el mismo ejemplo, si la obligación impuesta en el contexto de la COVID-19 no se extendiera, por ejemplo, a los hospitales públicos especializados en neurología o a los departamentos de neurología de los hospitales públicos de atención sanitaria general, el hecho de que los hospitales privados especializados en neurología o los departamentos de neurología de los hospitales privados de atención sanitaria general no reservaran un determinado número de camas para estos pacientes no podría invocarse en su contra a efectos de la exención del IVA contemplada en el artículo 132, apartado 1, letra b), para denegarles el beneficio de esta en relación con las actividades desarrolladas por ese hospital o por ese departamento.

92. En mi opinión, el concepto de «condiciones sociales» debe entenderse en el sentido de que se refiere a las obligaciones que la ley impone a los hospitales públicos para con sus pacientes. Sin embargo, no se extiende a las obligaciones impuestas a las entidades de Derecho público por lo que respecta a su capacidad de gestión en términos de personal, instalaciones, material o eficacia económica. [62]

93. A continuación, el término «condiciones sociales» debe entenderse referido a aquellas condiciones *establecidas por la ley* en el Estado miembro de que se trate en relación con las *obligaciones legales que incumben a los hospitales públicos en lo que respecta al tratamiento de pacientes acogidos a la asistencia sanitaria pública*. [63] Consecuentemente, estas obligaciones legales pueden variar —y, de hecho, así sucede— de un Estado miembro a otro, pero cabe suponer que se refieren principalmente a materias tales como el derecho a recibir determinados tipos de cuidados hospitalarios, así como a la regulación legal de determinadas cuestiones, como, por ejemplo, los cargos por servicios concretos. No obstante, el requisito relativo a las condiciones sociales también podría extenderse a otras cuestiones, como, por ejemplo, la exigencia legal impuesta a los hospitales públicos de mantener los servicios de urgencias abiertos los fines de semana. Habida cuenta, por otra parte, del requisito establecido por el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA de que los establecimientos hospitalarios privados sean «debidamente reconocidos», las condiciones sociales a que se refiere esta disposición son, por definición, distintas de las establecidas por el Derecho nacional en lo que se refiere al reconocimiento de una entidad como establecimiento hospitalario, centro de cuidados médicos o de diagnóstico o establecimiento de naturaleza similar.

94. Para seguir, el término «comparables» da a entender que las obligaciones sociales impuestas a los hospitales públicos no tienen por qué cumplirse al pie de la letra por sus homólogos privados. También pueden existir determinados tipos de obligaciones sociales que, por su naturaleza, solo pueden cumplir los hospitales públicos.

95. Ello no significa, sin embargo, que los Estados miembros puedan decidir libremente qué condiciones sociales deben respetar los establecimientos privados. En efecto, a diferencia de la letra m) del apartado 1 del artículo 132 de la Directiva IVA, la letra b) de esta misma disposición no se refiere a «determinadas» condiciones sociales, como habría ocurrido si el legislador de la Unión hubiera querido conferir un amplio margen de apreciación a los Estados miembros en esta materia. [64] Al contrario: la formulación utilizada («los Estados miembros eximirán […]») implica que el margen de apreciación del que disponen los Estados miembros a este respecto es limitado. [65]

96. El objetivo esencial del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA en este y otros aspectos es, en efecto, garantizar un tratamiento fiscal comparable entre las entidades públicas y privadas que, a grandes rasgos, ejercen las mismas funciones y que, también a grandes rasgos, tratan aproximadamente de la misma manera a sus pacientes. Pues bien, a este respecto es evidente que los Estados miembros no pueden imponer a los hospitales privados, como

[62] A mi parecer, la finalidad que se persigue con ello es no perjudicar implícitamente a las entidades privadas que, entre otras cosas, han adoptado formas de organización o protocolos médicos diferentes y, en consecuencia, favorecer unas condiciones equitativas de competencia, esto es, una competencia basada en la igualdad de condiciones.

[63] En efecto, solo por referencia a tales condiciones puede un hospital privado estar en situación de comprobar que las condiciones que se le exigen son perfectamente comparables a las que rigen para un hospital público. Si, por el contrario, se considerara que este término se refiere simplemente a las condiciones fácticas en las que las entidades públicas desarrollan sus actividades o a las diferentes prácticas seguidas al llevarlas a cabo, sería muy complicado apreciar la compatibilidad de estas condiciones con las exigidas a las entidades privadas, ya que ello exigiría posiblemente el examen de la situación de miles de otros hospitales en el Estado miembro de que se trate.

[64] Véase la sentencia de 10 de diciembre de 2020, Golfclub Schloss Igling (C-488/18, EU:C:2020:1013), apartado 33.

[65] En particular, no creo que la complejidad de la cuestión justifique que su regulación se deje al criterio de los Estados miembros.

condición para obtener la exención del IVA de que se trata, que presten servicios médicos en condiciones sociales que no tengan su equivalente en las obligaciones legales impuestas a los hospitales públicos.

97. El término «comparables» también implica, a mi juicio, que la comparación sea, en cierta medida, de carácter generalizado. No obstante, dado que el objetivo de estas condiciones es garantizar una amplia igualdad de trato entre las entidades privadas y públicas a efectos fiscales, considero que los Estados miembros deben cerciorarse de que las entidades privadas cumplan sustancialmente todas las condiciones sociales *impuestas* a los establecimientos hospitalarios de Derecho público por una legislación nacional que puede afectar de manera considerable a las condiciones equitativas de competencia entre los establecimientos hospitalarios públicos y privados. Se trata, en particular, del conjunto de *condiciones sociales* que pueden tener una incidencia significativa en la gestión de las entidades públicas o en la decisión de los pacientes de recurrir a los servicios de una entidad de Derecho privado o de Derecho público. Sin embargo, un Estado miembro no puede conceder una exención del IVA aplicable a las prestaciones realizadas por hospitales privados que solo hayan respetado parcialmente las condiciones sociales aplicables a los establecimientos públicos que podrían tener tal efecto en las condiciones equitativas de competencia entre los dos tipos de establecimientos.

98. Por consiguiente, cuando los órganos jurisdiccionales nacionales hayan de examinar las condiciones sociales que deben cumplir los establecimientos hospitalarios privados para poder acogerse a la exención del IVA prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, deben cerciorarse de que, a grandes rasgos, esas condiciones no difieran ni por exceso ni por defecto de todas las condiciones sociales legalmente exigidas a los establecimientos hospitalarios públicos, aun cuando, a falta de una alternativa mejor, pueda ser necesario a tal efecto realizar también algunas aproximaciones generales.

99. A tal efecto son efectivamente necesarios unos criterios equilibrados, en el sentido de que ni favorezcan ni desfavorezcan a los establecimientos hospitalarios privados. Si, por ejemplo, en un Estado miembro determinado las entidades de Derecho público de un Estado miembro están *legalmente obligadas* a garantizar, desde un punto de vista estrictamente terapéutico, una misma calidad asistencial, cualquiera que sea la tarifa aplicada o están asimismo obligadas a dispensar idéntico trato a sus pacientes, cualquiera que sea su situación personal, ese mismo Estado miembro debe velar por que únicamente los establecimientos hospitalarios privados que cumplan unas obligaciones comparables puedan acogerse a la exención del IVA.

100. Otro ejemplo lo tendríamos en la obligación legal de los hospitales públicos de ofrecer servicios a una tarifa básica de modo que no se garantice la identidad del profesional médico que realizará efectivamente las prestaciones principales de asistencia sanitaria. En estas circunstancias, para que la prestación de asistencia sanitaria similar dispensada por una entidad privada quede exenta, es preciso que se ofrezca esa misma opción al paciente, aun cuando este decida finalmente abonar una tarifa suplementaria para asegurarse de ser tratado por el médico concreto de su elección.

101. No obstante, cuando se permite a las entidades de Derecho público realizar prestaciones médicas que están exentas del IVA sin la obligación de aplicar una tarifa determinada a tanto alzado o sin que dichas prestaciones estén cubiertas por un seguro de enfermedad, el Estado miembro de que se trate no puede invocar esta circunstancia o una razón análoga para denegar la aplicación de la exención del IVA prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA a la misma operación efectuada por una entidad de Derecho privado debidamente

reconocida. En particular, si los establecimientos médicos públicos están autorizados a facturar a sus pacientes más adinerados tarifas suplementarias para que puedan beneficiarse de prestaciones adicionales y de productos más sofisticados o de mejor calidad, exentos de IVA, es evidente que también los hospitales privados deben poder ofrecer esos mismos servicios o esos mismos productos exentos de IVA. [66]

102. En el mismo orden de ideas, si se autoriza a los hospitales públicos a ofrecer, por ejemplo, tarifas distintas con el fin de tener en cuenta las preferencias de los pacientes en términos de estancia hospitalaria (por ejemplo, disponer de una habitación individual) o de prótesis más eficaces —aun cuando esos pacientes no estén afiliados a seguros de enfermedad—, esas mismas prestaciones también deben quedar exentas del IVA en caso de ser realizadas por una entidad privada.

a) La sentencia dictada en el asunto Idealmed III

103. Es cierto que, en el apartado 21 de la sentencia dictada en el asunto Idealmed III, el Tribunal de Justicia observó que el requisito de condiciones sociales comparables se refiere a los servicios prestados y *no* al proveedor de que se trate. El Tribunal de Justicia dedujo de ello que «la proporción de los servicios de asistencia sanitaria prestados en condiciones sociales comparables, en el sentido de dicha disposición, en relación con el conjunto de la actividad de ese proveedor no es pertinente para la aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la […] [Directiva IVA]». [67]

104. Por mi parte, considero forzoso concluir que esta sentencia no debe ser sobreinterpretada. En efecto, el elemento clave de los hechos en el asunto Idealmed III era que, según la presentación realizada por el órgano jurisdiccional nacional de las disposiciones nacionales controvertidas —que era vinculante para el Tribunal de Justicia—, la exención objeto del litigio no dependía de la cuestión de si *cada actividad* se desarrollaba en condiciones sociales comparables, sino de la *proporción* de tales actividades que cumplía este requisito. Por consiguiente, cuando el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia dictada en el asunto Idealmed III que «*la proporción de los servicios de asistencia sanitaria prestados en condiciones sociales comparables*, en el sentido de dicha disposición, en relación con el conjunto de la actividad de ese proveedor, no es pertinente para la aplicación de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la [Directiva IVA]», [68] no pretendió impedir que los Estados miembros establezcan como condición social ni, por consiguiente, como requisito para que los servicios médicos resulten exentos, que, por ejemplo, un hospital privado deba realizar un número de prestaciones determinado a una tarifa concreta. [69]

66 En la práctica, tampoco es infrecuente que se autorice a los hospitales públicos a dispensar cuidados médicos a personas que no están cubiertas por las cajas del seguro de enfermedad, siempre que esas personas puedan asumir los costes.

67 Sentencia de 5 de marzo de 2020, Idealmed III (C-211/18, EU:C:2020:168), apartado 21.

68 El subrayado es mío. Por consiguiente, es obvio que la exención se aplica servicio por servicio y no a la entidad en su conjunto.

69 A título ilustrativo, supongamos que un Estado miembro impone dos obligaciones sociales a los hospitales públicos, la primera de ellas relacionada con el respeto de determinados derechos reconocidos a los pacientes (por ejemplo, el derecho a acceder a todo su historial médico y a que este le sea remitido, el derecho a estar acompañado, etc.) y la segunda consistente en reservar el 20 % de las camas hospitalarias a los pacientes afectados por la COVID-19. Dicho Estado miembro no podría permitir que los hospitales privados se beneficiaran de la exención del IVA para *el conjunto de sus actividades* si solo el 40 % de estas cumplieran esas dos obligaciones, ya que ello implicaría, en lo que respecta a la primera condición, que posiblemente el 60 % de las prestaciones quedarían exentas, aunque no respetaran esos derechos reconocidos a los pacientes. No obstante, el Estado miembro tendría derecho a exigir como condición social, entre otras, que los hospitales privados reservaran también el 20 % de sus camas a pacientes de la COVID-19, aun cuando esta condición esté supeditada a que el hospital realice las prestaciones en cuestión y no directamente a la naturaleza de dichas prestaciones.

105. Las dudas suscitadas en el asunto Idealmed III se referían a cuestiones relativas a la proporción de los servicios de asistencia sanitaria prestados por el hospital privado en cuestión en condiciones sociales comparables a las de un hospital público y al modo en que ello podría incidir en la aplicación de cualquier exención del IVA solicitada con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA. Si bien cabría añadir más comentarios sobre otras cuestiones suscitadas por dicha sentencia, teniendo en cuenta de las conclusiones que voy a alcanzar sobre la compatibilidad de una normativa como la descrita por el órgano jurisdiccional remitente con el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, no creo que sea necesario abordar estas otras cuestiones, las cuales deberían ser resueltas en un contexto más adecuado.

4. Aplicación a la situación considerada por el órgano jurisdiccional remitente en su primera cuestión prejudicial

106. Como ya he explicado, la cuestión planteada versa sobre la compatibilidad con el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA de una normativa nacional que supedita la posibilidad de que un hospital privado no universitario se acoja a la exención del IVA prevista en la referida disposición para las prestaciones de hospitalización y asistencia sanitaria al requisito de que dicho establecimiento hospitalario:

– sea partícipe en el suministro de servicios de asistencia sanitaria en virtud de un acuerdo con las instituciones titulares del seguro obligatorio de accidentes, o

– esté incluido en el plan hospitalario de un estado federado (hospitales planificados), o

– haya celebrado un contrato de suministro de servicios con una federación regional de cajas del seguro de enfermedad o con una federación de las cajas sustitutivas, o

– haya prestado al menos el 40 % de los servicios hospitalarios facturados por un importe inferior al reembolsable por los organismos de seguridad social.

107. Dado que, en lo que atañe al presente asunto, el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA establece tres requisitos principales para obtener el beneficio de la exención del IVA prevista (a saber: que se trate de una prestación hospitalaria o de asistencia sanitaria, que se realice por un establecimiento debidamente reconocido y que se lleven a cabo en condiciones sociales comparables), procede ahora examinar si cada una de esas cuatro posibilidades previstas por una disposición como el artículo 4, punto 14, letra b), de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocio, en relación con el artículo 108 del SGB V, cumple dichos requisitos.

a) Apreciación de las cuatro posibilidades de cumplimiento a la luz de los criterios enunciados en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA

108. A este respecto, es preciso señalar que esas cuatro posibilidades de cumplimiento no pueden justificarse por referencia a los requisitos establecidos en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA de que las prestaciones sean servicios de hospitalización y asistencia sanitaria o de que las prestaciones sean realizadas por un establecimiento «debidamente reconocido». En particular, como se ha visto anteriormente, este requisito particular se refiere esencialmente a las exigencias oportunas en materia de cualificación profesional. De los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia —y como observó la Comisión en sus escritos— resulta claramente que el

hospital está debidamente reconocido por las autoridades alemanas. [70] Por lo tanto, el asunto versa, en esencia, sobre si la aplicación de las cuatro posibilidades de cumplimiento contenidas en la normativa alemana puede estar justificada a la luz del criterio de las «condiciones sociales comparables».

109. Por lo que respecta a las tres primeras posibilidades de cumplimiento, cabe señalar que estas exigencias no constituyen en sí mismas «condiciones sociales» en el sentido concreto del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, puesto que en el mejor de los casos solo están indirectamente relacionadas con la prestación de servicios de hospitalización y de asistencia sanitaria al paciente. Dichas posibilidades se refieren en realidad a la relación financiera y los acuerdos contractuales entre el hospital o establecimiento médico de que se trate y el seguro obligatorio de accidentes, una federación regional de cajas del seguro de enfermedad, una federación de las cajas sustitutivas, o un estado federado.

110. En particular, la segunda posibilidad (a saber, formar parte del plan hospitalario de un estado federado) parece reflejar la voluntad de un Estado miembro de imponer lo que supone una especie de cupo para hospitales privados en áreas geográficas determinadas. Parece que la idea es utilizar la exención del IVA prevista en el artículo 132 como herramienta para garantizar que existe *de facto* una limitación del número de *hospitales privados* que ejercen su actividad en un área geográficamente contigua, de modo que los *hospitales públicos* que operan en esta región reciban suficientes pacientes para ser económicamente viables. Me limitaré a decir que el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA no puede utilizarse a tal efecto y que toda tentativa del Estado alemán —ya sea a través de su Administración tributaria o mediante los responsables de la planificación sanitaria— de alcanzar tal fin restringiendo de este modo una exención del IVA aplicable a los hospitales privados sería manifiestamente ilícita y contraria al Derecho de la Unión.

111. En cualquier caso, también cabe observar en este contexto que, si bien la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente no precisa de manera clara y exhaustiva los requisitos que debe cumplir una entidad para estar comprendida en las tres primeras posibilidades de cumplimiento, parece que las instituciones titulares del seguro obligatorio de accidentes, las federaciones regionales de cajas del seguro de enfermedad y las federaciones de las cajas sustitutivas disponen, todas ellas, de un margen de apreciación para celebrar o no un contrato con un hospital. [71]

112. Del mismo modo, los estados federados no están aparentemente obligados a incluir en su plan hospitalario a los hospitales privados no universitarios que ejercen sus actividades en condiciones sociales comparables. Dado que la existencia de un margen de apreciación previsto por el Derecho nacional —cuya realidad corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente— implica que podría denegarse el beneficio de la exención del IVA a un establecimiento médico aunque cumpla los requisitos de exención establecidos en la Directiva sobre el IVA, tal margen de apreciación es absolutamente incompatible con el tenor del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA. Ello es así en particular porque esta última disposición *obliga* a los Estados miembros a eximir las operaciones que cumplan los requisitos que esta establece («los Estados miembros *eximirán* […]»). [72]

[70] Las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente sugieren que la normativa nacional no exige que una entidad privada, para obtener la autorización necesaria para desarrollar las actividades de un hospital privado no universitario, deba encontrarse necesariamente en una de las cuatro situaciones contempladas en el artículo 4, punto 14, letra b), de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocio, en relación con el artículo 108 del SGB V. De hecho, esas cuatro situaciones solo pueden producirse una vez que un establecimiento ha sido debidamente autorizado a desarrollar tales actividades.

[71] Véase, por ejemplo, el artículo 109, apartado 2, del SGB V.

[72] El subrayado es mío.

113. Por lo que respecta a la última posibilidad de cumplimiento prevista por la normativa nacional, a saber, que el hospital privado no universitario haya prestado al menos, durante el ejercicio fiscal anterior, el 40 % de los servicios hospitalarios facturados por un importe inferior al reembolsable por los organismos de seguridad social, es importante señalar que el poder invocar esta posibilidad de cumplimiento, según la describe el Gobierno alemán, no depende de si las prestaciones realizadas están efectivamente cubiertas por los regímenes de seguros de enfermedad, sino de los precios aplicados por el hospital privado de que se trate por la asistencia sanitaria prestada directamente a los pacientes.[73] Esta cuestión es pertinente en el marco de cualquier examen de las disposiciones del artículo 133 de la Directiva IVA, las cuales procede abordar a continuación.

b) Artículo 133 de la Directiva IVA

114. El artículo 133 de la Directiva IVA permite a los Estados miembros subordinar, caso por caso, a determinadas condiciones adicionales la concesión de una exención del IVA que de otro modo sería directamente aplicable. Entre estas condiciones, el artículo 133, apartado 1, letra c) — al que algunas de las partes han hecho referencia— establece que un Estado miembro puede subordinar la concesión de la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva a la condición de que la entidad de Derecho privado aplique unos precios *autorizados* por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios que sean inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA.[74]

115. De los autos no se desprende, sin embargo, que los precios de los servicios hospitalarios en Alemania deban ser autorizados por una autoridad pública, lo cual es un requisito fundamental establecido por el artículo 133, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA.[75] Los precios facturados son tomados en consideración para el reembolso por parte de los organismos de la seguridad social, pero, según parece, esos precios no están sujetos a este tipo de control.[76]

116. Además, del tenor literal del artículo 133, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA resulta que la condición que pueden, por tanto, establecer los Estados miembros en virtud de esta disposición se refiere a *todos los precios* aplicados por el establecimiento de que se trate. De ello se deduce que, o bien el precio de todas las prestaciones realizadas en el contexto de las actividades de un establecimiento hospitalario privado respetan los índices autorizados por las autoridades públicas o no superan dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, se realizan a unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA, en cuyo caso todas estas prestaciones pueden quedar exentas, siempre que cumplan individualmente los requisitos de aplicación previstos en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, o, de lo contrario, ninguna de ellas puede quedar exenta. Sin embargo, en ningún caso contempla esta disposición la

[73] Por consiguiente, el cumplimiento de esta condición no depende de factores que escapan al control de un hospital público o privado, como las políticas de reembolso aplicadas por los organismos de seguridad social.

[74] Como se desprende del tenor literal de esta disposición, esta condición debe apreciarse en relación con cada actividad desarrollada por el establecimiento de que se trate.

[75] Véase Berlin, D.: *La Directive TVA 2006/112*, Bruylant, Bruselas, 2020, p. 538.

[76] A este respecto, quisiera recalcar, para disipar cualquier malentendido, que la cuestión de las modalidades de reembolso de una prestación médica por las cajas del seguro de enfermedad, aun cuando dichas modalidades estén establecidas por la ley, nada tiene que ver con un control de los precios. En efecto, el hecho de que solo determinadas prestaciones de asistencia sanitaria realizadas a un determinado precio no estén cubiertas no significa que las entidades médicas estén obligadas a facturar sus servicios a ese precio. Las entidades siguen siendo libres de aplicar las tarifas que deseen.

posibilidad de denegar la aplicación de la exención del IVA prevista en el artículo 132 por el hecho de que *solo una parte de las prestaciones médicas* efectivamente realizadas cumpla tal requisito. [77]

117. Si bien la cuarta posibilidad de cumplimiento prevista por el Derecho alemán no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 133 de la Directiva IVA, considero que tal requisito puede considerarse comprendido en el concepto de condiciones sociales comparables a efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, siempre que, con independencia de la actividad de que se trate, los hospitales públicos estén igualmente sujetos a la obligación legal de prestar al menos, durante el ejercicio fiscal anterior, el 40 % de los servicios facturados por un importe inferior al reembolsable por los organismos de seguridad social o a una obligación legal similar.

118. Lo anterior significa que, aunque el requisito de facturación del 40 % de los servicios hospitalarios no puede justificarse por referencia al artículo 133, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, sí puede considerarse en principio una condición social a efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, suponiendo que esa obligación esté asimismo impuesta por la ley a los hospitales públicos y a otros establecimientos de naturaleza similar. [78]

119. Es preciso recalcar que la cuestión planteada versa sobre la compatibilidad de la normativa nacional con el Derecho de la Unión y no sobre la cuestión de si la demandante debe beneficiarse de la exención. De modo que, con independencia de la postura que adopte el Tribunal de Justicia en relación con la cuarta posibilidad, con respecto a las conclusiones alcanzadas en el asunto Idealmed III, la normativa nacional es en todo caso contraria al Derecho de la Unión, dado que las tres primeras posibilidades contempladas en el artículo 108 del SGB V no están directamente relacionadas con el requisito establecido en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, de que las actividades de que se trate se desarrollen en condiciones sociales comparables.

120. En conclusión, propongo que se responda a la primera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente que el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que establece como condición para el beneficio de la exención del IVA que los hospitales privados, o bien sean partícipes en el suministro de servicios de asistencia sanitaria en virtud de un acuerdo con las instituciones titulares del seguro obligatorio de accidentes, o bien estén incluidos en el plan hospitalario de un estado federado, o bien hayan celebrado un contrato de servicios con una federación nacional o regional de cajas del seguro de enfermedad. En particular, estos requisitos no constituyen condiciones sociales en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA.

[77] Esta interpretación literal del artículo 133 de la Directiva IVA se ve confirmada por la necesidad de interpretar cualquier disposición del Derecho de la Unión de manera coherente con los principios generales del Derecho, en particular el principio de igualdad de trato, y con el objetivo perseguido por la citada disposición, que parece ser principalmente el de permitir a los Estados miembros imponer condiciones adicionales para garantizar que solo puedan acogerse a la exención las entidades privadas que operan con las mismas limitaciones que las impuestas a las entidades públicas.

[78] Ciertamente, si existen otras condiciones sociales importantes que deben cumplir los hospitales públicos al prestar el mismo servicio, la legislación nacional también sería contraria al Derecho de la Unión si no exigiera a los hospitales privados el cumplimiento de condiciones sociales comparables para acogerse a la exención del IVA prevista en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA. No obstante, no pueden exigirse esas otras condiciones sociales a la demandante puesto que, cuando no se ha llevado a cabo una adaptación adecuada del Derecho nacional a una Directiva, esta no puede, por sí sola, crear obligaciones a cargo de los particulares. Véanse, por ejemplo, la sentencia de 5 de marzo de 2002, Axa Royale Belge (C-386/00, EU:C:2002:136), apartado 18, y mis conclusiones presentadas en el asunto Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (C-521/19, EU:C:2021:176), punto 21.

121. Sin embargo, una exigencia como la mencionada por el Gobierno alemán —que prescribe que un hospital privado que pretende acogerse a una exención del IVA haya prestado, durante el ejercicio anterior, al menos el 40 % de los servicios hospitalarios facturados por un importe inferior al reembolsable por los organismos de seguridad social—, puede constituir una condición social a efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, siempre que a las entidades de Derecho público se les imponga una exigencia comparable.

C. Sobre la segunda cuestión prejudicial

122. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta qué requisitos deben cumplirse para poder entender que las prestaciones de servicios de hospitalización llevadas a cabo por hospitales de Derecho privado se realizan en condiciones sociales comparables, en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, a las aplicables a las entidades de Derecho público.

123. Habida cuenta de las consideraciones expuestas en el marco del examen de la primera cuestión prejudicial, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión prejudicial que el concepto de «condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público» que figura en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se refiere a todos los requisitos que deben cumplir las entidades privadas para estar sujetas a normas idénticas o comparables a las que rigen las relaciones entre las entidades de Derecho público y sus pacientes, que son de obligado cumplimiento para dichas entidades en cualquier circunstancia cuando realizan prestaciones de servicios de hospitalización, cuidados médicos o las demás prestaciones relacionadas directamente con tales servicios. El cumplimiento de este requisito por un establecimiento privado puede deducirse de las obligaciones que este haya asumido contractualmente frente a los pacientes.

V. Conclusión

124. Habida cuenta de todo lo anterior, considero que el Tribunal de Justicia debe responder a las dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Baja Sajonia, Alemania) del siguiente modo:

«1) El artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que establece como condición para el beneficio de la exención del IVA que los hospitales privados, o bien sean partícipes en el suministro de servicios de asistencia sanitaria en virtud de un acuerdo con las instituciones titulares del seguro obligatorio de accidentes, o bien estén incluidos en el plan hospitalario de un estado federado, o bien hayan celebrado un contrato de servicios con una federación nacional o regional de cajas del seguro de enfermedad. En particular, estos requisitos no constituyen condiciones sociales en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra b), de dicha Directiva.

Sin embargo, una exigencia como la mencionada por el Gobierno alemán —que prescribe que un hospital privado que pretende acogerse a una exención del IVA haya prestado, durante el ejercicio anterior, al menos el 40 % de los servicios hospitalarios facturados por un importe inferior al reembolsable por los organismos de seguridad social—, puede constituir una condición social a efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, siempre que a las entidades de Derecho público se les imponga una exigencia comparable.

2) El concepto de "condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de Derecho público" que figura en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se refiere a todos los requisitos que deben cumplir las entidades privadas para estar sujetas a normas idénticas o comparables a las que rigen las relaciones entre las entidades de Derecho público y sus pacientes, que son de obligado cumplimiento para dichas entidades en cualquier circunstancia cuando realizan prestaciones de servicios de hospitalización, cuidados médicos o las demás relacionadas directamente con las mismas. El cumplimiento de este requisito por un establecimiento privado puede deducirse de las obligaciones que este haya asumido contractualmente frente a los pacientes.»