

62001J0045

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 6 de noviembre de 2003. - Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie contra Finanzamt Gießen. - Petición de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemania. - IVA - Artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva 77/388/CEE - Exención - Tratamientos psicoterapéuticos dispensados en un ambulatorio de una fundación privada, declarada de utilidad pública, por psicólogos titulados que no poseen la condición de médico - Efecto directo. - Asunto C-45/01.

Recopilación de Jurisprudencia 2003 página 00000

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

1. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Exenciones previstas en la Sexta Directiva - Exención de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria así como de las prestaciones relacionadas directamente con los mismos - Concepto de «prestaciones relacionadas directamente» y de «asistencia sanitaria» - Tratamientos psicoterapéuticos dispensados por psicólogos titulados

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte A, ap. 1, letras b) y c)]

2. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Exenciones previstas en la Sexta Directiva - Exención de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria así como de las prestaciones relacionadas directamente con los mismos - Concepto de «otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos» - Reconocimiento subordinado a la realización de prestaciones bajo supervisión médica - Improcedencia

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte A, ap. 1, letra b)]

3. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Exenciones previstas en la Sexta Directiva - Exención de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria así como de las prestaciones relacionadas directamente con los mismos - Concepto de «otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos» - Facultad de apreciación de los Estados miembros - Límites - Obligaciones de los órganos jurisdiccionales nacionales

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte A, ap. 1, letra b)]

4. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Exenciones previstas en la Sexta Directiva - Exención de la asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias - Alcance - Tratamientos dispensados por psicoterapeutas empleados por una fundación privada - Inclusión

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte A, ap. 1, letra c)]

5. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Exenciones previstas en la Sexta Directiva - Exención de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria así como de las prestaciones relacionadas directamente con los mismos y exención de la asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias - Posibilidad de que los sujetos pasivos invoquen las disposiciones correspondientes

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte A, ap. 1, letras b) y c)]

Índice

§§1. Los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en el ambulatorio de una fundación privada por psicólogos titulados que no poseen la condición de médico no constituyen prestaciones «relacionadas directamente» con servicios de hospitalización o asistencia sanitaria a efectos de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva 77/388, salvo si estos tratamientos son efectivamente dispensados como prestaciones accesorias a la hospitalización de los destinatarios o a la asistencia sanitaria recibida por estos últimos y dicha hospitalización o asistencia constituyen la prestación principal.

Sin embargo, la expresión «asistencia sanitaria» empleada en esta disposición debe ser interpretada en el sentido de que comprende el conjunto de prestaciones de asistencia a personas físicas a que se refiere la letra c) del mismo apartado, en particular las prestaciones efectuadas por personas que no poseen la condición de médico pero que realizan prestaciones paramédicas como los tratamientos de psicoterapia dispensados por psicólogos titulados. Dichos tratamientos cumplen, en efecto, el requisito de tener un fin terapéutico, a saber, diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o anomalías de la salud.

(véanse los apartados 35, 48 y 51 y el punto 1 del fallo)

2. A efectos de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva 77/388, un Estado miembro no puede subordinar válidamente el reconocimiento de «otros establecimientos de la misma naturaleza» que los establecimientos hospitalarios y los centros de cuidados médicos y de diagnóstico al requisito de que las prestaciones paramédicas efectuadas por estos otros establecimientos sean dispensadas bajo supervisión médica. En efecto, dicho requisito rebasa los límites de la facultad de apreciación otorgada a los Estados miembros mediante dicha disposición en la medida en que excluye de la exención las prestaciones

realizadas bajo la responsabilidad exclusiva de los profesionales paramédicos, ya que el concepto de «asistencia sanitaria» que figura en esta disposición comprende no solamente las prestaciones efectuadas directamente por médicos o por otros profesionales sanitarios bajo supervisión médica, sino también las prestaciones paramédicas realizadas en centros hospitalarios bajo la responsabilidad exclusiva de personas que no poseen la condición de médico.

(véanse los apartados 70 y 71)

3. El reconocimiento de «otro establecimiento de la misma naturaleza» que los establecimientos hospitalarios y los centros de cuidados médicos y de diagnóstico, a efectos de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva 77/388, no presupone un procedimiento formal de reconocimiento y este último no debe resultar necesariamente de disposiciones nacionales de carácter fiscal.

En la medida en que las normas nacionales relativas al reconocimiento incluyan restricciones que rebasen los límites de la facultad de apreciación que esta disposición otorga a los Estados miembros, en particular una violación del principio de igualdad de trato respecto a otros operadores que efectúan las mismas prestaciones en situaciones comparables, el órgano jurisdiccional nacional debe determinar, a la vista del conjunto de elementos pertinentes, si un sujeto pasivo debe ser considerado, no obstante, «otro establecimiento de la misma naturaleza legalmente reconocido» a efectos de dicha disposición.

(véanse los apartados 69, 74 y 76 y el punto 2 del fallo)

4. Dado que la exención de la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias, prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva 77/388, no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia mencionada en dicha disposición, los tratamientos psicoterapéuticos dispensados por una fundación privada que emplea a psicoterapeutas pueden acogerse a dicha exención.

(véanse el apartado 21 y el punto 3 del fallo)

5. Las disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva 77/388, relativas a la exención de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, de las prestaciones relacionadas directamente con los mismos, así como de la asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias, pueden ser invocadas por un sujeto pasivo ante un órgano jurisdiccional nacional para oponerse a la aplicación de una normativa de Derecho interno incompatible con dichas disposiciones. En efecto, el hecho de que éstas concedan a los Estados miembros una facultad de apreciación para determinar, por una parte, los establecimientos que no son de «Derecho público», pero que pueden acogerse a la exención prevista en dicho artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), así como, por otra parte, las profesiones sanitarias a las que se puede conceder la exención prevista en la letra c) del mismo apartado, no impide a los particulares que, según indicios objetivos, realicen las prestaciones de interés general a las que se refieren dichas exenciones, invocar directamente las disposiciones de la Sexta Directiva contra cualquier disposición nacional que no sea conforme a esta Directiva.

(véanse los apartados 81 y 84 y el punto 4 del fallo)

Partes

En el asunto C-45/01,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano

jurisdiccional entre

Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie

y

Finanzamt Gießen,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. D.A.O. Edward, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. P. Jann y A. Rosas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, por el Sr. W. Küntzel, Rechtsanwalt;

- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. W.-D. Plessing y la Sra. B. Muttelsee-Schön, en calidad de agentes;

- en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Molde, en calidad de agente;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. A. Böhlke, Rechtsanwalt;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, del Gobierno alemán y de la Comisión, expuestas en la vista de 18 de septiembre de 2002;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de diciembre de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 14 de diciembre de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de febrero de 2001, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, cuatro cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el

volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (en lo sucesivo, «Dornier») y el Finanzamt Gießen (en lo sucesivo, «Finanzamt»), acerca de la sujeción de las prestaciones relativas a tratamientos psicoterapéuticos dispensados por Dornier durante el año 1990 a un tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), mientras que, según Dornier, tales prestaciones hubieran debido estar exentas del IVA.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva somete al IVA las «entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva establece:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 13, parte A, apartado 1, letras b), c) y g), de la Sexta Directiva dispone:

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

[...]

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

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

[...]

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

6 El artículo 13, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva establece:

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

- los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;
- deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;
- deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al impuesto sobre el valor añadido;
- las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al impuesto sobre el valor añadido.

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

- no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;
- estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al impuesto sobre el valor añadido.»

Normativa nacional

7 El artículo 4, números 14 y 16, de la Umsatzsteuergesetz 1980 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión en vigor en la fecha de los hechos del asunto principal, establece:

«Entre las operaciones mencionadas en el artículo 1, apartado 1, números 1 a 3, estarán exentas:

[...]

14. Los rendimientos derivados del ejercicio de la profesión de médico, odontólogo, terapeuta autorizado, fisioterapeuta, comadrona o cualquier otra profesión sanitaria similar en el sentido del artículo 18, apartado 1, número 1, de la Einkommensteuergesetz [Ley del impuesto sobre la renta] o del ejercicio de la profesión de analista clínico. Estarán asimismo exentos los demás servicios de asociaciones cuyos miembros formen parte de las profesiones mencionadas en la primera frase, con respecto a sus miembros, siempre que mediante tales servicios se ejecuten directamente las operaciones exentas en virtud de la primera frase.

[...]

16. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la gestión de establecimientos hospitalarios, clínicas de diagnóstico y otros centros de cuidados médicos, diagnóstico o detección, así como de hogares de ancianos, residencias de la tercera edad y centros geriátricos, cuando:

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

[...]

c) en el caso de las clínicas de diagnóstico y otros centros de cuidados médicos, diagnóstico o detección, las prestaciones sean efectuadas bajo supervisión médica y al menos el 40 % de las prestaciones realizadas durante el año civil precedente lo hayan sido a favor de las personas mencionadas en el número 15, letra b) [...].»

8 En el artículo 4, número 15, letra b), de la UStG se mencionan a las siguientes personas:

«Asegurados del seguro social obligatorio, perceptores de asistencia social [...] o beneficiarios de una pensión de jubilación.»

9 Con arreglo a una sentencia del Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal Alemán) de 10 de noviembre de 1999, el artículo 3, apartado 1, de la Grundgesetz (Ley fundamental) prohíbe basarse únicamente en la forma jurídica para decidir si procede aplicar o no la exención del impuesto sobre el volumen de negocios prevista para las actividades médicas. En consecuencia, la exención relativa a la actividad de una persona que ejerce una de las profesiones enumeradas en el artículo 4, número 14, primera frase, de la UStG no está limitada a la persona que ejerce tal profesión, sino que también puede ser invocada por una sociedad personalista o de capital.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

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

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

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

13 El Finanzamt aplicó el tipo impositivo reducido previsto en el artículo 12, apartado 2, número 8, de la UStG para determinar el IVA correspondiente a las prestaciones realizadas por Dornier en 1990. Estimó, a diferencia de Dornier, que dichas prestaciones no estaban exentas del pago de dicho impuesto con arreglo al artículo 4, número 16, letra c), de la UStG.

14 Dornier recurrió ante el Hessisches Finanzgericht Kassel (Alemania) la liquidación correspondiente al ejercicio de 1990 alegando que, de acuerdo con una interpretación conforme a la Constitución alemana y a las directivas comunitarias, la exención de que se trata no sólo incluye las «prestaciones efectuadas bajo supervisión médica», sino también las efectuadas por los

centros de tratamiento psicoterapéutico no dirigidos por médicos sino por psicólogos titulados con una formación paramédica adicional en psicoterapia y habilitados para ejercer como fisioterapeutas (Heilpraktiker). A su juicio, la denegación de la exención da lugar a una desigualdad de trato no justificada objetivamente respecto a prestaciones comparables realizadas bajo la supervisión de un médico.

15 El Hessisches Finanzgericht consideró que ni el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva ni consideraciones propias del Derecho constitucional exigían una aplicación del artículo 4, número 16, letra c), de la UStG que fuera más allá del tenor de esta disposición. Por tanto, desestimó el recurso interpuesto ante él debido a que Dornier no había efectuado las prestaciones a que se refiere esta disposición bajo la supervisión de un médico.

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

«1) Los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en un ambulatorio por una fundación (asociación de utilidad pública) que emplea a psicólogos que poseen una habilitación con arreglo a la Heilpraktikergesetz, pero no están autorizados a ejercer como médicos, ¿están comprendidos dentro de las "prestaciones relacionadas directamente" con servicios de hospitalización y asistencia sanitaria a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE?

2) El concepto de "otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos" en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE, ¿presupone la existencia de un procedimiento formal de reconocimiento, o puede basarse asimismo dicho reconocimiento en otras normas (por ejemplo, en normas relativas a la asunción de costes por parte de las instituciones de seguridad social) aplicadas con carácter general a los establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos?

¿Deja de aplicarse la exención del impuesto si las instituciones de seguridad social no reembolsan o sólo reembolsan parcialmente a los pacientes los gastos en tratamientos psicoterapéuticos dispensados por los citados empleados de la demandante?

3) Los tratamientos psicoterapéuticos dispensados por la demandante, ¿están exentos del impuesto, en virtud del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, por el hecho de que los psicoterapeutas que emplea hubieran podido dispensar los mismos tratamientos con exención del impuesto con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE si lo hubieran hecho de manera autónoma como sujetos pasivos?

4) ¿Puede la demandante invocar la exención de las operaciones correspondientes a tratamientos psicoterapéuticos con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 77/388/CEE?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

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

Sobre la tercera cuestión

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

19 Tanto de la formulación de esta cuestión como de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia en relación con ella resulta que si los tratamientos psicoterapéuticos hubieran sido dispensados por psicoterapeutas que ejercieran como autónomos, estas prestaciones habrían podido acogerse a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. En consecuencia, la tercera cuestión pretende esencialmente que se dilucide si la forma jurídica del sujeto pasivo que realizó las prestaciones controvertidas, en este caso, una fundación privada, impide la aplicación de esta exención.

20 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta la asistencia médica o sanitaria mencionada en dicha disposición (sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833).

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

Sobre la primera cuestión

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

23 De la respuesta a la tercera cuestión resulta que los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en circunstancias como las del asunto principal pueden acogerse a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. Dado que, según las indicaciones que aparecen en la resolución de remisión, parece que los tratamientos controvertidos en el litigio principal fueron dispensados a los destinatarios en el ambulatorio de una fundación privada, no resulta necesario examinar si los mismos tratamientos cumplen igualmente los requisitos para acogerse a una exención del IVA en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b).

24 No obstante, no puede excluirse totalmente que una interpretación del tenor literal de esta última disposición pueda revestir interés para la solución del litigio pendiente ante el órgano jurisdiccional remitente. En consecuencia, procede pronunciarse sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

25 De acuerdo con la formulación que ha dado a la primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide si tales tratamientos están comprendidos en la expresión «prestaciones [...] relacionadas directamente» con servicios de hospitalización y asistencia

sanitaria.

26 Al preguntar al Tribunal de Justicia si los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en condiciones como las expuestas en el apartado anterior constituyen

prestaciones relacionadas directamente con servicios de hospitalización y asistencia sanitaria a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, el órgano jurisdiccional remitente no parece contemplar la posibilidad de que dichos tratamientos puedan constituir «asistencia sanitaria» con arreglo a esta disposición. Sin embargo, a juicio de Dornier y de la Comisión, procede adoptar una interpretación amplia del concepto de «asistencia sanitaria», que puede así aplicarse a tratamientos psicoterapéuticos dispensados por personas que no poseen la condición de médico. En estas circunstancias, con el fin de dar una respuesta útil a la primera cuestión, es preciso examinar, como hace la Abogado General en sus conclusiones, no sólo el concepto de «prestaciones [...] relacionadas directamente» con servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, sino también el de «asistencia sanitaria», dado que ambos conceptos figuran en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

27 En efecto, hay que admitir que, aun en el supuesto de que dichos tratamientos psicoterapéuticos no constituyeran prestaciones relacionadas directamente con una hospitalización o con servicios de asistencia dispensados por médicos, tales tratamientos podrían, sin embargo, estar comprendidos en el concepto de «asistencia sanitaria» a efectos de la disposición antes citada, como sugieren Dornier y la Comisión.

Sobre el concepto de «prestaciones [...] relacionadas directamente» con servicios de hospitalización y asistencia sanitaria

- Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

28 El Gobierno alemán estima que los tratamientos psicoterapéuticos controvertidos en el litigio principal no constituyen «prestaciones [...] relacionadas directamente» con servicios de hospitalización o asistencia sanitaria con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. Según este Gobierno, dichas prestaciones deben estar relacionadas con una hospitalización o con servicios de asistencia sanitaria y, por lo tanto, tienen que complementar tal asistencia o bien constituir un requisito necesario para esta última. Señala que la actividad de Dornier es completa y que dichos tratamientos no guardan ninguna relación con otros servicios de asistencia.

29 El Gobierno danés sostiene que un tratamiento sólo puede acogerse a la excepción del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva si, examinado aisladamente, debe ser considerado una hospitalización o servicios de asistencia sanitaria propiamente dichos, o si existe una relación suficientemente directa entre el tratamiento y la hospitalización o asistencia sanitaria.

30 Según este Gobierno, si no se exige una relación suficientemente directa entre los tratamientos dispensados por una profesión paramédica y la asistencia sanitaria propiamente dicha, existe el riesgo de que la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva se extienda a tratamientos comprendidos en la letra c) del mismo apartado. Pues bien, la elección de los tratamientos paramédicos que deben quedar exentos corresponde a los Estados miembros en ejercicio de la habilitación establecida por la letra c) de dicha disposición, y dicha elección no puede ponerse en cuestión por la interpretación de la letra b) de la referida disposición.

31 En el supuesto de que el Tribunal de Justicia estime que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la exención que prevé puede extenderse, asimismo, a los tratamientos que los Estados miembros pueden dejar exentos en

virtud de la letra c) del mismo apartado, el Gobierno danés considera que sería necesario delimitar esta superposición de forma precisa.

32 La Comisión considera que los tratamientos psicoterapéuticos no constituyen «prestaciones [...] relacionadas directamente» con servicios de asistencia sanitaria, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. Alega que en el apartado 27 de su sentencia de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia (C-76/99, Rec. p. I-249), el Tribunal de Justicia subrayó que este concepto equivale a la relación existente entre una prestación accesoria y una prestación principal. Según la Comisión, las prestaciones efectuadas por los psicoterapeutas son prestaciones independientes, que no constituyen un medio de disfrutar en las mejores condiciones de un servicio principal (sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 30). Sostiene que dichos tratamientos sólo están relacionados con prestaciones médicas en la medida en que el reembolso de los gastos correspondientes a dichas prestaciones por los seguros de enfermedad o por las instituciones de asistencia social esté subordinada a que un médico se pronuncie previamente sobre la necesidad del tratamiento. No obstante, la Comisión señala que el Bundesfinanzhof ha precisado que el médico no interviene en el marco del tratamiento propiamente dicho.

- Respuesta del Tribunal de Justicia

33 Como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 22 de la sentencia Comisión/Francia, antes citada, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no define el concepto de prestaciones «relacionadas directamente» con servicios de hospitalización y asistencia sanitaria. Sin embargo, del propio tenor de esta disposición se desprende que no se aplica a prestaciones que no guarden ninguna relación con la hospitalización de los destinatarios de estas prestaciones ni con la asistencia sanitaria recibida en su caso por estos últimos.

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

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

Sobre el concepto de «asistencia sanitaria»

- Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

36 Dornier sostiene que los tratamientos psicoterapéuticos que dispensa en su ambulatorio mediante psicólogos titulados constituyen «asistencia sanitaria» a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. Señala que la asistencia dispensada por psicoterapeutas consiste en diagnosticar, tratar y curar enfermedades o problemas psíquicos. En consecuencia, a su juicio se trata de prestaciones médicas relativas a la salud de las personas a efectos de la sentencia de 14 de septiembre de 2000, D. (C-384/98, Rec. p. I-6795), apartados 17 y 18.

37 Dornier estima que, según la definición de «asistencia sanitaria» que da el Tribunal de Justicia, es necesario determinar y calificar el contenido material de la prestación, es decir, la capacidad duradera de efectuar una prestación médica, y no la autorización formal del prestador para ejercer la medicina o una profesión asimilada a la de médico con arreglo a la normativa aplicable en el ámbito profesional. Precisa que esta asimilación no existía para los psicoterapeutas debido a lagunas jurídicas que persistían en el año 1990 en la normativa aplicable en el ámbito profesional.

38 Según Dornier, los requisitos de aplicación de la exención del IVA enunciados en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no exigen la ejecución de la prestación de asistencia por un grupo de personas determinado, a saber, las personas autorizadas a ejercer la medicina de acuerdo con las normas del Consejo Federal de Médicos. Estima que, si así fuera, habría sido necesario optar por una formulación como «asistencia dispensada por médicos». En su opinión, el examen de varias versiones lingüísticas de la Sexta Directiva confirma que la expresión «asistencia sanitaria» hace referencia a un concepto material relacionado con una actividad. Dornier llega a la conclusión de que el ejercicio de la actividad por un médico o bajo la supervisión de un médico no puede constituir un criterio de aplicación de la exención. Al contrario, considera que para que ésta se aplique basta con que la asistencia en cuestión sea dispensada por un miembro de una profesión médica, autorizado a ejercer y con una cualificación comparable a la de los médicos, como sucede en el caso de los psicólogos titulados de que se trata en el litigio principal.

39 La Comisión considera asimismo que el concepto de «asistencia sanitaria» debe interpretarse en sentido amplio en la medida en que no se limita a actividades médicas propiamente dichas. A su juicio, las disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva se aplican uniformemente a las prestaciones de asistencia a personas físicas en el sentido de «prestaciones de servicios médicos relativos a la salud de las personas», de acuerdo con la definición del Tribunal de Justicia en los apartados 17 y 18 de la sentencia D., antes citada. Alega que las prestaciones a que se refieren las letras b) y c) de dicha disposición, no se distinguen tanto por su naturaleza como por la forma en que se realizan. Así, las prestaciones contempladas en el apartado 1, letra b), son prestaciones que comprenden un conjunto de cuidados médicos, realizados normalmente sin ánimo de lucro, en establecimientos que tienen finalidades sociales, como la protección de la salud humana, mientras que las prestaciones a las que se refiere la letra c) del mismo apartado son aquellas realizadas fuera de establecimientos hospitalarios y en el marco de una relación de confianza entre el paciente y quien le presta asistencia, normalmente dispensadas en la consulta profesional de este último. A este respecto, la Comisión invoca la sentencia de 23 de febrero de 1988, Comisión/Reino Unido (353/85, Rec. p. 817), apartados 32 y 33.

40 Por otra parte, según la Comisión, el hecho de que el concepto de «asistencia sanitaria» sea aplicable a los tratamientos psicoterapéuticos controvertidos en el litigio principal se ajusta a la finalidad de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, ya que dicha exención trata de «garantizar que el beneficio de la asistencia médica y hospitalaria no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dichos servicios que se produciría si éstos o las prestaciones relacionadas directamente con ellos fueran sometidos al IVA» (sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 23). La Comisión sostiene que dichos

tratamientos sirven normalmente para tratar una enfermedad o cualquier otra anomalía de la salud y que, por tanto, deben ser considerados prestaciones de asistencia.

41 El Gobierno alemán sostiene que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva sólo se refiere a «asistencia sanitaria» en el sentido estricto del término. Señala que esta disposición, a diferencia de lo que se prevé en la letra c) del mismo apartado, no utiliza el término genérico «asistencia» y no establece una distinción entre «médico» y «sanitario».

- Respuesta del Tribunal de Justicia

42 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias de 5 de junio de 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, apartado 20, y Kügler, antes citada, apartado 28). Sin embargo, la interpretación del tenor literal de esta disposición debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.

43 A este respecto, de la jurisprudencia se desprende que el objetivo de reducir el coste de la atención sanitaria y de hacerla más accesible a los particulares es común tanto a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, como a la establecida en la letra c) del mismo apartado (véanse las sentencias, antes citadas, Comisión/Francia, apartado 23, y Kügler, apartado 29).

44 Además, debe recordarse que el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que los operadores que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA (sentencia Kügler, antes citada, apartado 30).

45 Como se desprende de la respuesta que el Tribunal de Justicia ha dado a la tercera cuestión, la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva se aplica a los tratamientos psicoterapéuticos dispensados por psicólogos titulados, siempre que estas prestaciones se efectúen fuera de las entidades de Derecho público y demás establecimientos a los que se refiere la letra b) del mismo apartado.

46 En cuanto a la cuestión de si los tratamientos psicoterapéuticos dispensados por psicólogos titulados en centros hospitalarios están comprendidos en el concepto de «asistencia sanitaria» que figura en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, es preciso señalar, en primer lugar, que sólo algunas versiones lingüísticas de la Sexta Directiva, entre las que se encuentran las versiones alemana y francesa, parecen distinguir entre la naturaleza de las prestaciones exentas al amparo de esta disposición y la de las prestaciones exentas en virtud de la letra c) del mismo apartado.

47 En segundo lugar, como ha puesto de relieve acertadamente la Abogado General en los puntos 44 a 46 de sus conclusiones, el criterio para delimitar el ámbito de aplicación de los dos supuestos de exención previstos en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva no es tanto la naturaleza de la prestación como su lugar de realización. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, conforme al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), deben eximirse las prestaciones que consisten en un conjunto de cuidados médicos en establecimientos que tienen finalidades sociales, como la protección de la salud humana, mientras que, conforme a la letra c) del mismo apartado, deben eximirse las prestaciones que se realizan fuera de establecimientos hospitalarios en el marco de una relación de confianza entre el paciente y quien le presta asistencia (sentencia Comisión/Reino Unido, antes citada, apartado 33). Aunque, en esta sentencia, el Tribunal de Justicia haya declarado que la exención de entregas de bienes efectuadas en relación con las prestaciones de asistencia a personas físicas a las que se refiere

el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), no puede estar justificada por la letra b) del mismo apartado, también es cierto que esta interpretación resulta, en particular, de que esta última disposición se refiere a los establecimientos legalmente reconocidos que tienen finalidades sociales, y prevé expresamente la exención de las prestaciones relacionadas directamente con la asistencia sanitaria, a diferencia del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c).

48 Asimismo, hay que considerar que, habida cuenta del objetivo de reducción del coste de la atención sanitaria, no debe darse una interpretación particularmente restrictiva al concepto de «asistencia sanitaria» que figura en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b) (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 23). No obstante, es necesario que las prestaciones comprendidas en este concepto, de la misma forma que las comprendidas en el concepto de «asistencia a personas físicas», que figura en la letra c) del mismo apartado, tengan por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o anomalías de la salud (sentencias antes citadas D., apartado 18, y Kügler, apartado 38). Pues bien, consta que los tratamientos dispensados en centros hospitalarios por psicólogos titulados cumplen el requisito de tener un fin terapéutico.

49 Por último, debe señalarse que esta interpretación del concepto de «asistencia sanitaria» que aparece en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), respeta el principio de neutralidad fiscal, ya que las prestaciones paramédicas, como los tratamientos dispensados por psicólogos titulados, están exentas del IVA independientemente del lugar en que se presten.

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

51 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en el ambulatorio de una fundación privada por psicólogos titulados que no poseen la condición de médico no constituyen «prestaciones [...] relacionadas directamente» con servicios de hospitalización o asistencia sanitaria a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, salvo si estos tratamientos son efectivamente dispensados como prestaciones accesorias a la hospitalización de los destinatarios o a la asistencia sanitaria recibida por estos últimos y dicha hospitalización o asistencia constituyen la prestación principal. Sin embargo, la expresión «asistencia sanitaria» empleada en esta disposición debe ser interpretada en el sentido de que comprende el conjunto de prestaciones de asistencia a personas físicas a que se refiere la letra c) del mismo apartado, en particular las prestaciones efectuadas por personas que no poseen la condición de médico pero que realizan prestaciones paramédicas como los tratamientos de psicoterapia dispensados por psicólogos titulados.

Sobre la segunda cuestión

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

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

53 Dornier sostiene que su ambulatorio, que es un centro de asistencia psicoterapéutica y de diagnóstico, constituye un establecimiento de la misma naturaleza que las entidades de Derecho público, los establecimientos hospitalarios o los centros de cuidados médicos y de diagnóstico a los que se refiere el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. La cuestión de si este servicio está «legalmente reconocido» a efectos de esta disposición debe resolverse, según Dornier, aplicando el Derecho nacional. A este respecto, señala que, en Alemania, la ley no exige que un servicio de este tipo disponga de una autorización de funcionamiento y no se prevé supervisión específica alguna del establecimiento. En el presente caso, con arreglo a la Heilpraktikergesetz, solamente los psicólogos que trabajan en el ambulatorio están sometidos a la supervisión del servicio de higiene y salud pública de la ciudad de Marburg.

54 Por otro lado, Dornier indica que los gastos de las prestaciones efectuadas en su ambulatorio fueron reembolsados a los pacientes por los regímenes legales de seguro de enfermedad y por seguros de enfermedad privados, de la misma forma que los gastos derivados de las prestaciones correspondientes dispensadas por médicos en el ámbito de la psicoterapia. El hecho de que el reembolso de las facturas de Dornier sea reducido se debe al «valor en puntos limitado» de la asistencia psicoterapéutica, reducción que también se aplica a las prestaciones efectuadas por médicos autorizados por los seguros. Dornier señala que, con carácter general, su servicio de ambulatorio era reconocido, efectivamente, como prestador en el marco del régimen legal del seguro de enfermedad.

55 Dornier llega a la conclusión de que su servicio de ambulatorio, que puede funcionar sin autorización y que realiza prestaciones psicoterapéuticas idénticas a las efectuadas por los médicos, con un nivel de reembolso comparable, constituye «otro establecimiento de la misma naturaleza legalmente reconocido» a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

56 Según el Gobierno alemán, no es necesario responder a la segunda cuestión, dado que los tratamientos psicoterapéuticos controvertidos en el litigio principal no constituyen ni una «hospitalización» ni «asistencia sanitaria» con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. Sin embargo, con carácter subsidiario, señala que el Derecho comunitario no proporciona ninguna indicación sobre el procedimiento de reconocimiento, sino que deja un amplio margen de maniobra a los Estados miembros en cuanto a los establecimientos sanitarios que pueden ser reconocidos. Sostiene que esta intención del legislador comunitario se desprende muy claramente de los trabajos preparatorios del Consejo de las Comunidades Europeas relativos a la Sexta Directiva que se llevaron a cabo durante los años 1974 y 1975. El Gobierno alemán estima que el tenor literal del artículo 13, parte A, apartado 1, de esta Directiva expresa repetidamente dicha intención.

57 El Gobierno alemán estima que, en sentido estricto, un reconocimiento de este tipo implica un acto jurídico, pero añade que este acto no está definido de forma precisa. En consecuencia, no es obligatorio que el reconocimiento se efectúe por vía legislativa en el marco de una ley nacional por la que se adapte el Derecho interno a la Sexta Directiva. Este reconocimiento puede asimismo resultar de una circunstancia ajena al Derecho fiscal, como el reembolso de los gastos de las prestaciones realizadas por el establecimiento, circunstancia a la que hace referencia el órgano jurisdiccional remitente. No obstante, según este Gobierno es preciso que la normativa nacional en materia de IVA recoja un criterio de carácter no fiscal. En caso contrario, dicha normativa no sería lo suficientemente precisa para constituir un acto de adaptación del Derecho interno al Derecho comunitario.

58 Dicho Gobierno señala que, en Alemania, el artículo 4, número 16, letra c), de la UStG establece los requisitos de reconocimiento a efectos del IVA. Según esta disposición, solamente los establecimientos que realizan prestaciones bajo supervisión médica y que, en el año civil anterior, tuvieran a asegurados, perceptores de asistencia social o beneficiarios de una pensión de jubilación como destinatarios de al menos el 40 % de sus prestaciones, pueden ser considerados «otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos» con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. Por consiguiente, es evidente que, en este Estado miembro, el reconocimiento de un establecimiento por razones basadas en la asunción de los gastos por la institución de seguridad social no conduce a un reconocimiento a efectos del IVA.

59 Por otra parte, el Gobierno alemán estima que corresponde a la legislación nacional determinar si se suprime la exención en la medida en que las instituciones de seguridad social no reembolsen los gastos en que hayan incurrido los pacientes por los tratamientos psicoterapéuticos dispensados por psicólogos titulados que no poseen la condición de médico o sólo los reembolsen parcialmente.

60 El Gobierno danés considera que la referencia a «otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos» que se hace en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no implica un procedimiento formal de reconocimiento. A su juicio, dicho reconocimiento puede resultar de otras circunstancias, como por ejemplo del hecho de que los tratamientos den derecho a un reembolso conforme al régimen público de seguro de enfermedad.

61 La Comisión señala que la Sexta Directiva no prevé ningún procedimiento formal de reconocimiento. Por consiguiente, el legislador nacional debe concretar la forma de este reconocimiento, que también puede resultar de requisitos ajenos al Derecho fiscal, siempre y cuando se refieran a prestaciones que generen un volumen de negocio. Alega que es el caso de los requisitos de reembolso de las prestaciones de asistencia por seguros de enfermedad y otras instituciones de seguridad social. En su opinión, corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si estos requisitos se cumplen en el presente caso.

62 No obstante, la Comisión considera que la existencia de un reembolso parcial de la asistencia de que se trate no puede dar lugar a un reconocimiento parcial de los establecimientos. Subraya que una prestación uniforme o bien es imponible en su totalidad o bien está exenta en su totalidad. Una normativa que permitiera el reconocimiento parcial de los establecimientos, basándose en el nivel de reembolso de las prestaciones efectuadas, no sería clara ni previsible. Por lo tanto, dicha normativa sería poco apropiada para garantizar una aplicación correcta y sencilla de la exención fiscal.

63 Según la Comisión, los precios aplicados y, en consecuencia, el coste de la asistencia proporcionada por los establecimientos de que se trata son otros factores que deben tomarse en consideración en el reconocimiento de éstos. Recuerda que el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a subordinar la concesión de la

exención enunciada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), al cumplimiento de ciertos requisitos por los organismos que no sean de Derecho público, como que apliquen precios relativamente bajos y que no persigan la consecución sistemática de beneficios. La Comisión añade que, en principio, todas las exenciones contempladas en dicho artículo 13, parte A, reducen el coste de ciertas actividades de interés general.

Respuesta del Tribunal de Justicia

64 Por lo que se refiere al concepto de «otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos», procede señalar que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no precisa los requisitos y las modalidades de este reconocimiento. Por consiguiente, en principio 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.

65 La adopción de normas nacionales en esta materia también está prevista en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, según el cual «los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b) [...] del apartado 1, al cumplimiento de una [...] de las condiciones» mencionadas a continuación en esa disposición.

66 No obstante, dado que el referido artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), no obliga a los Estados miembros a adoptar dichas medidas, el hecho de que un Estado miembro no haya ejercido esta facultad no afecta a la posibilidad de reconocer un establecimiento a efectos de concederle las exenciones previstas en dicha disposición.

67 Además, procede señalar que ninguna disposición de la Sexta Directiva exige que el reconocimiento sea otorgado con arreglo a un procedimiento formal ni que esté expresamente previsto en disposiciones nacionales de carácter fiscal.

68 Según el Gobierno alemán, el artículo 4, número 16, letra c), de la UStG especifica las normas nacionales relativas al reconocimiento de un establecimiento a efectos de concederle la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. En consecuencia, una fundación privada puede acogerse a dicha exención si cumple los requisitos establecidos por el Derecho nacional, en particular el que se refiere a que estas prestaciones se efectúen bajo supervisión médica.

69 En este contexto, procede recordar que, en relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha precisado que, cuando un sujeto pasivo solicita que se le reconozca la condición de organismo de carácter social, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales examinar si las autoridades competentes han observado los límites de la facultad de apreciación que les otorga esta disposición aplicando los principios comunitarios, en particular el principio de igualdad de trato (sentencia Kügler, antes citada, apartado 56).

70 A este respecto, de la respuesta que el Tribunal de Justicia ha dado a la primera cuestión se desprende que el requisito de que las prestaciones se efectúen bajo supervisión médica rebasa los límites de la facultad de apreciación que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva otorga a los Estados miembros, en la medida en que excluye de la exención a las prestaciones realizadas bajo la responsabilidad exclusiva de los profesionales paramédicos. En efecto, el concepto de «asistencia sanitaria» que figura en esta disposición comprende no solamente las prestaciones efectuadas directamente por médicos o por otros profesionales sanitarios bajo supervisión médica, sino también las prestaciones paramédicas realizadas en centros hospitalarios bajo la responsabilidad exclusiva de personas que no poseen la condición de médico.

71 Por consiguiente, a efectos de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, un Estado miembro no puede subordinar válidamente el reconocimiento de los establecimientos al requisito de que las prestaciones paramédicas efectuadas por estos últimos sean dispensadas bajo supervisión médica.

72 En los apartados 57 y 58 de la sentencia Kügler, antes citada, el Tribunal de Justicia añadió que, para determinar los organismos a los que debe reconocerse un carácter social con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, las autoridades nacionales deben tomar en consideración varios elementos, de acuerdo con el Derecho comunitario y bajo el control de los órganos jurisdiccionales nacionales. Entre dichos elementos, es preciso mencionar el carácter de interés general de las actividades del sujeto pasivo de que se trate, el hecho de que otros sujetos pasivos que desarrollen las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar, así como la posibilidad de que seguros de enfermedad u otros organismos de seguridad social se hagan cargo, en gran parte, del coste de las prestaciones en cuestión.

73 Como ha señalado acertadamente la Abogado General en el punto 55 de sus conclusiones, estas indicaciones también son válidas para interpretar el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, por lo que se refiere al reconocimiento de los establecimientos a los que alude esta disposición.

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

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

76 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que el reconocimiento de un establecimiento a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no presupone un procedimiento formal de reconocimiento y que este último no debe resultar necesariamente de disposiciones nacionales de carácter fiscal. En la medida en que las normas nacionales relativas al reconocimiento incluyan restricciones que rebasen los límites de la facultad de apreciación que esta disposición otorga a los Estados miembros, el órgano jurisdiccional nacional debe determinar, a la vista del conjunto de elementos pertinentes, si un sujeto pasivo debe ser considerado, no obstante, «otro establecimiento de la misma naturaleza legalmente reconocido» a efectos de dicha disposición.

Sobre la cuarta cuestión

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

78 A este respecto, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia (véanse, en particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 25; de 25 de mayo de 1993, Mohsche, C-193/91, Rec. p. I-2615, apartado 17; de 26 de septiembre de 2000, IGI, C-134/99, Rec. p. I-7717, apartado 36, y Kügler, antes citada, apartado 51), en todos los casos en que las disposiciones de una directiva parecen ser, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas, dichas disposiciones, si no se han adoptado medidas de aplicación dentro del plazo prescrito, pueden ser invocadas contra cualquier disposición nacional no conforme a la directiva, o en la medida en que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado.

79 Por otra parte, aunque el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva disponga que los Estados miembros deben aplicar las exenciones previstas «en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de [dichas] exenciones [...] y de evitar todo posible fraude, evasión y abuso», un Estado miembro no puede invocar, frente a un contribuyente que puede demostrar que su situación fiscal está comprendida efectivamente en una de las categorías de exención enunciadas por la Sexta Directiva, el hecho de no haber adoptado las disposiciones destinadas, precisamente, a facilitar la aplicación de esa misma exención (sentencia Kügler, antes citada, apartado 52).

80 En cuanto al contenido de las disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva, debe señalarse que, a diferencia de lo que sostiene el Gobierno alemán, estas disposiciones indican, de manera suficientemente precisa e incondicional, las actividades a las que se aplica la exención [véase, por analogía, la sentencia Kügler, antes citada, apartado 53, en lo que respecta al artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva].

81 El hecho de que estas disposiciones concedan a los Estados miembros una facultad de apreciación para determinar, por una parte, los establecimientos que no son de «Derecho público», pero que pueden acogerse a la exención prevista en dicho artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), así como, por otra parte, las profesiones sanitarias a las que se puede conceder la exención prevista en la letra c) del mismo apartado, no impide a los particulares que, según indicios objetivos, realicen las prestaciones de interés general a las que se refieren dichas exenciones, invocar directamente las disposiciones de la Sexta Directiva contra cualquier disposición nacional que no sea conforme a esta Directiva.

82 En el presente caso, de la respuesta dada a la segunda cuestión resulta que las normas nacionales relativas al reconocimiento de un establecimiento a efectos de concederle la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva incluyen una

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

83 En cuanto a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, de la respuesta que se ha dado a la tercera cuestión se deduce que esta exención se aplica a los tratamientos psicoterapéuticos dispensados por una fundación privada que emplea a psicoterapeutas. En consecuencia, dicha disposición puede ser invocada por un sujeto pasivo contra disposiciones legislativas o prácticas administrativas nacionales que subordinen la aplicación de la exención al requisito de que el prestador tenga una forma jurídica determinada.

84 Por lo tanto, procede responder a la cuarta cuestión que, en circunstancias como las del asunto principal, el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva puede ser invocado por un sujeto pasivo ante un órgano jurisdiccional nacional para oponerse a la aplicación de una normativa de Derecho interno incompatible con esta disposición.

Decisión sobre las costas

Costas

85 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán y danés y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 14 de diciembre de 2000, declara:

1) Los tratamientos psicoterapéuticos dispensados en el ambulatorio de una fundación privada por psicólogos titulados que no poseen la condición de médico no constituyen «prestaciones [...] relacionadas directamente» con servicios de hospitalización o asistencia sanitaria a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, salvo si estos tratamientos son efectivamente dispensados como prestaciones accesorias a la hospitalización de los destinatarios o a la asistencia sanitaria recibida por estos últimos y dicha hospitalización o asistencia constituyen la prestación principal. Sin embargo, la expresión «asistencia sanitaria» empleada en esta disposición debe ser interpretada en el sentido de que comprende el conjunto de prestaciones de asistencia a

personas físicas a que se refiere la letra c) del mismo apartado, en particular las prestaciones efectuadas por personas que no poseen la condición de médico pero que realizan prestaciones paramédicas como los tratamientos de psicoterapia dispensados por psicólogos titulados.

2) El reconocimiento de un establecimiento a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no presupone un procedimiento formal de reconocimiento y este último no debe resultar necesariamente de disposiciones nacionales de carácter fiscal. En la medida en que las normas nacionales relativas al reconocimiento incluyan restricciones que rebasen los límites de la facultad de apreciación que esta disposición otorga a los Estados miembros, el órgano jurisdiccional nacional debe determinar, a la vista del conjunto de elementos pertinentes, si un sujeto pasivo debe ser considerado, no obstante, «otro establecimiento de la misma naturaleza legalmente reconocido» a efectos de dicha disposición.

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

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