

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. JAN MAZÁK

presentadas el 19 de julio de 2012 (1)

Asunto C-174/11

Finanzamt Steglitz

contra

Ines Zimmermann

[Petición de decisión prejudicial
planteada por el Bundesfinanzhof (Alemania)]

«Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo – IVA – Exenciones – Artículo 13, parte A, apartado 1, letra g) – Servicios relacionados con la asistencia social y la seguridad social prestados por organismos regulados por el Derecho público o por otras entidades a las que se reconozca su carácter social – Normativa nacional en virtud de la cual la exención de los servicios de asistencia ambulatoria está sujeta a determinados requisitos que no son, sin embargo, aplicables cuando los servicios de que se trata son prestados por ciertas asociaciones aprobadas por el Estado o por los miembros de dichos organismos»

1. El impuesto sobre el valor añadido (IVA) fue inicialmente concebido e introducido como un impuesto simple sobre el suministro de bienes y servicios. No obstante, puede afirmarse que el sistema de IVA y algunas de sus normas han llegado a ser bastante complicadas. De hecho, un juez de la Court of Appeal (Inglaterra y Gales) observó a este respecto que «más allá del mundo cotidiano [...] está el mundo del [IVA], una especie de parque temático fiscal en el que las realidades de hecho y de Derecho se suspenden o invierten». (2)

2. Sea como fuere, en el presente asunto el Bundesfinanzhof (Tribunal Federal Financiero, Alemania) solicita aclaración sobre la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), o apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. (3) La petición de decisión prejudicial ha sido planteada en el litigio entre la Sra. Ines Zimmermann y el Finanzamt (Agencia Tributaria) de Steglitz (en lo sucesivo, «Finanzamt») en relación con el IVA adeudado por los años 1993 y 1994.

3. Se solicita al Tribunal de Justicia que aclare si un Estado miembro puede —en el marco de la aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva— condicionar la exención de los servicios de cuidados ambulatorios a personas enfermas y necesitadas de asistencia al hecho de que en esos centros «los costes de carácter médico o farmacéutico hayan sido sufragados en su totalidad o en parte durante el año natural anterior, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social». (4)

4. En particular, como expondré, surgen serias dudas sobre si tal requisito es compatible con el principio de neutralidad fiscal, en la medida en que no se aplica de igual modo a todos los proveedores de servicios de asistencia ambulatoria.

I. Marco legal

A. Derecho de la Unión Europea

5. El artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva prevé que 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:

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

6. Según el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, «los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letra b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

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

B. Derecho nacional

7. Con arreglo al artículo 4, apartado 16, letra e), de la Umsatzsteuergesetz de 1993 (Ley sobre el impuesto sobre el volumen de negocio; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión aplicable a los ejercicios pertinentes (es decir, 1993 y 1994), las siguientes actividades mencionadas en el artículo 1, apartado 1, números 1 a 3, de la UStG estaban exentas: «actividades directamente relacionadas con la gestión de [...] los centros de cuidados ambulatorios a personas enfermas y necesitadas de asistencia, cuando:

(e) en el caso de los centros de admisión temporal de personas necesitadas de asistencia y de centros de cuidados ambulatorios a personas enfermas o necesitadas de asistencia, los costes de carácter médico o farmacéutico hayan sido sufragados en su totalidad o en su mayor parte durante el año natural anterior, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social».

8. De conformidad con la primera frase del artículo 4, apartado 18, de la UStG, están exentas las siguientes actividades: «las prestaciones de las asociaciones de beneficencia no pública oficialmente reconocidas o de sociedades, asociaciones o masas de bienes dedicadas a la beneficencia no pública y que sean miembros de una entidad de beneficencia, cuando

(a) tales entidades se dediquen exclusiva y directamente a fines de interés general, sociales o religiosos,

(b) las prestaciones se realicen en favor de personas pertenecientes a los grupos beneficiarios en virtud de los estatutos, el acta de fundación o el documento de constitución correspondiente, y

(c) la remuneración de las prestaciones de que se trate sea inferior a la remuneración media que cobran empresas con ánimo de lucro por prestaciones similares.»

9. El umbral de dos tercios previsto en el artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG (en lo sucesivo, «umbral de dos tercios») se redujo al 40 % a partir del 1 de enero de 1995.

10. El artículo 23 del Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (Reglamento de desarrollo del IVA; en lo sucesivo, «UStDV») enumera once asociaciones que se consideran entidades de beneficencia oficialmente reconocidas a efectos del artículo 4, apartado 18, de la UStG.

II. Hechos y cuestiones prejudiciales planteadas

11. La Sra. Zimmermann, que es la demandante y recurrida en casación en el litigio principal, presta servicios de asistencia ambulatoria en Berlín. Es enfermera diplomada y en 1992 trabajó como directora de enfermería en un centro social. Además, desde comienzos de 1993 atendió por cuenta propia a pacientes individuales y el 1 de junio de 1993 dio de alta su servicio de asistencia ambulatoria. Después de presentar su solicitud de 27 de agosto de 1993, el 1 de octubre de 1993 fue admitida por los seguros de enfermedad para los servicios de asistencia a enfermos a domicilio, (5) de asistencia domiciliaria (6) y de ayuda doméstica. (7) En las declaraciones de IVA correspondientes a los ejercicios pertinentes, consideró exentas sus actividades con arreglo al artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG.

12. En el año 1999, el Finanzamt, demandado y recurrente en casación, determinó que la Sra. Zimmermann (con su personal) había prestado asistencia en el año 1993 a un total de 76 personas, de las cuales 52 (el 68 %) eran pacientes privados. En consecuencia, el Finanzamt denegó la exención a los servicios prestados por la Sra. Zimmermann en el año 1993 con arreglo al artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG, pues conforme a esta disposición al menos en dos terceras partes de los casos los gastos deberían haber sido sufragados en su totalidad o en su mayor parte por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social.

13. El Finanzamt denegó la exención a los servicios prestados por la Sra. Zimmermann en 1994 con arreglo al artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG, porque esta disposición se refería a la situación del año anterior. No obstante, la exención prevista en el artículo 4, apartado 14, de la UStG era aplicable en la medida en que la Sra. Zimmermann había prestado asistencia de carácter terapéutico; el Finanzamt estimó en un tercio la proporción de esos servicios. (8)

14. Tras una reclamación que no prosperó, la Sra. Zimmermann interpuso recurso contra el Finanzamt. Durante el procedimiento de recurso presentó un escrito de 19 de octubre de 2005 que le había sido remitido por el Senatsverwaltung Berlin für Gesundheit, Soziales und Verbraucherschutz (Departamento de Salud, Asuntos Sociales y Consumo de la ciudad de Berlín). Dicho escrito indicaba: «[...] Le confirmo que en el campo de la asistencia a enfermos a

domicilio ha prestado usted los mismos servicios o ha realizado las mismas actividades que los centros de asistencia (centros sociales) adscritos a la Liga der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege de Berlín (Liga de organismos de beneficencia no pública de Berlín). La descripción de las funciones y el contenido de la actividad de los prestadores privados de servicios son idénticos a los de los centros sociales de beneficencia no pública. Tal identidad en el contenido de los servicios existe, según la documentación de que dispongo, al menos desde 1988. Debo señalar que desde el 1 de enero de 1992 la exención del IVA prevista en el artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG está condicionada a ciertos requisitos, cuyo cumplimiento no puedo ni deseo valorar. Al margen de esta disposición, sin embargo, a mi parecer usted y su empresa han sido reconocidos, desde el punto de vista del Derecho de la seguridad social, como organismo de carácter social.»

15. El Finanzgericht (Tribunal Financiero) estimó en su mayor parte el recurso. Como motivo, declaró que las actividades de la Sra. Zimmermann realizadas en el ejercicio pertinente de 1993, hasta el 1 de octubre, estaban exentas con arreglo a la primera frase del artículo 4, apartado 14, de la UStG, en la medida en que consistieran en asistencia de carácter terapéutico; el Finanzgericht estimó la proporción de esos servicios en un 75 % sobre la base de los cálculos presentados por la Sra. Zimmermann en el procedimiento de recurso.

16. Según el Finanzgericht, la Sra. Zimmermann podía invocar la exención prevista en el artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG para el período comprendido entre el 1 de octubre de 1993 y el 31 de diciembre de 1994. A partir de ese período, al menos dos terceras partes de dichas actividades se realizaron con personas cuyos gastos de asistencia fueron sufragados en su totalidad o en su mayor parte por entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social. El artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG debía interpretarse conforme a la Sexta Directiva, en el sentido de que sólo era pertinente el período a partir de octubre de 1993.

17. Con su recurso de casación, el Finanzamt alega que se ha infringido el artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG. Aduce que el Bundesfinanzhof debe anular la resolución anterior y desestimar el recurso en la medida en que el Finanzgericht, para estimarlo, se hubiese basado en el artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG para el período comprendido entre el 1 de octubre de 1993 y el 31 de diciembre de 1994. La Sra. Zimmermann sostiene que el Bundesfinanzhof debe desestimar el recurso de casación.

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

«1) ¿Permite el artículo 13, parte A, apartados 1, letra g), y/o 2, letra a), de la [Sexta Directiva] que los legisladores nacionales condicionen la exención del impuesto para las prestaciones de cuidados ambulatorios a personas enfermas y necesitadas de asistencia al hecho de que en dichos centros “los costes de carácter médico o farmacéutico hayan sido sufragados en su totalidad o en su mayor parte durante el año natural anterior, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social” (artículo 4, apartado 16, letra e), de la [UStG])?

2) ¿Es pertinente para la respuesta a esa cuestión, teniendo en cuenta el principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, que el legislador nacional considere exentas del impuesto las mismas prestaciones conforme a requisitos distintos, si las realizan entidades de beneficencia no pública oficialmente reconocidas o sociedades, asociaciones o masas de bienes dedicadas a la beneficencia no pública y que sean miembros de una entidad de beneficencia (artículo 4, apartado 18, de la [UStG])?»

III. **Apreciación**

A. *Principales alegaciones de las partes*

19. La Sra. Zimmermann explica que los organismos públicos (entidades de carácter social) y las entidades con ánimo de lucro compiten en el mercado de servicios de asistencia ambulatoria. Sostiene que una disposición como la controvertida en el litigio principal puede garantizar el control de los precios aprobados por las autoridades públicas de los Estados miembros cuando se cumplan las siguientes condiciones: i) los costes sufragados por las autoridades de la seguridad social o de la asistencia social corresponden a las tarifas acordadas y ii) los costes sufragados por las autoridades de la seguridad social son en general inferiores a las cantidades cobradas a pacientes privados o a compañías de seguros privados.

20. La Sra. Zimmermann alega, en sustancia, que para valorar si existe una distorsión ilegal de la competencia, los órganos jurisdiccionales nacionales deben determinar si los servicios prestados, que son idénticos o similares desde el punto de vista del paciente o consumidor final, están sujetos a un trato fiscal distinto. A este respecto, la persona, la forma jurídica o la calificación de la entidad que presta la asistencia no debe tener pertinencia a efectos del impuesto sobre el volumen de negocio.

21. El Gobierno alemán señala que la forma en la que la legislación establece el reconocimiento oficial del carácter social de los organismos toma suficientemente en consideración los siguientes aspectos, que se derivan de la jurisprudencia: (9) i) la posible existencia de disposiciones legales específicas; ii) el carácter de interés público de las actividades del sujeto pasivo; iii) si otros sujetos pasivos que desarrollan las mismas actividades disfrutan ya de un reconocimiento análogo; iv) si una gran proporción de los costes de los servicios de que se trata es sufragada finalmente por el seguro de enfermedad o por otros organismos de seguridad social; v) el principio de neutralidad en el sentido de neutralidad competitiva.

22. Según el Gobierno alemán, los límites del margen de discrecionalidad en lo que respecta al principio de neutralidad fiscal han sido respetados. En particular, en el contexto del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, es una aplicación del principio de igualdad de trato en el marco del reconocimiento del carácter social de los organismos para equipararlos a organismos públicos. Según esta tesis, el principio de neutralidad no puede entenderse en el sentido habitual de que los contenidos de servicios que son idénticos deben tributar de modo idéntico. Por el contrario, debe entenderse en el sentido de que sujetos pasivos idénticos han de estar sometidos a los mismos requisitos para acogerse a la exención. Además, según el Gobierno alemán, es admisible una disposición relativa al reconocimiento de un organismo por un Estado miembro que provoque distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas privadas.

23. Por tanto, el Gobierno alemán considera que, una vez que se acepta que el artículo 4, apartado 18, de la UStG —a diferencia del apartado 16 de dicho artículo— se aplica únicamente a personas jurídicas sin ánimo de lucro cuyo carácter social ha sido reconocido oficialmente, las disposiciones alemanas no tratan a sujetos pasivos idénticos de forma diferente, sino que simplemente establecen requisitos distintos a efectos de reconocer el carácter social de un organismo para sujetos pasivos sometidos a distintas condiciones sustantivas y distintos marcos legales.

B. *Análisis*

1. Primera cuestión prejudicial

24. En primer lugar, en lo que respecta a la situación jurídica en el Derecho nacional, el órgano jurisdiccional remitente indica en términos inequívocos que, en el presente asunto, los requisitos establecidos en el artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG no concurren.

25. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si el resultado es correcto de conformidad con la Sexta Directiva.

26. Por consiguiente, mediante su primera cuestión prejudicial, decidió preguntar al Tribunal de Justicia si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva se opone a que la exención de los servicios de asistencia ambulatoria prestados por entidades privadas esté supeditada a un requisito como el que se discute en el procedimiento principal. (10)

27. Empezaré exponiendo la jurisprudencia pertinente, que es ya bastante amplia y a la luz de la cual será necesario examinar las cuestiones planteadas.

28. Como el Tribunal de Justicia recordó recientemente en la sentencia *Future Health Technologies*, (11) «las exenciones que figuran en el [artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva] [(12)] no pretenden eximir del IVA todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen en dicho artículo de manera muy detallada».

29. Se desprende también de la jurisprudencia relativa a la Sexta Directiva que los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 13 han de interpretarse restrictivamente, 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. No obstante, la exégesis de dichos términos ha de ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones establecidas en el artículo 13 de la Sexta Directiva hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos. (13)

30. Debe señalarse que las normas para interpretar las exenciones del artículo 13 de la Sexta Directiva mencionadas en el punto 29 se aplican a los requisitos específicos exigidos para disfrutar de estas exenciones y, en particular, de las que se refieren a la condición o a la identidad del operador económico que realiza las prestaciones cubiertas por la exención. (14)

31. En consecuencia, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva relativo a la exención del IVA de prestaciones relacionadas con la asistencia social y seguridad social ha de interpretarse en el sentido de que la expresión «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social» (15) no excluye a las entidades privadas con ánimo de lucro como, por ejemplo, las personas físicas que explotan una «empresa». (16)

32. El artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva no especifica los requisitos y procedimientos para reconocer el carácter social de organismos no regulados por el Derecho público. Por consiguiente, en principio corresponde al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento a esos organismos. (17)

33. Además, la adopción de normas nacionales en esta materia 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 g) [...] del apartado 1, al cumplimiento de una [...]

de las condiciones» mencionadas a continuación en esa disposición. (18)

34. La jurisprudencia ha dejado claro también que aunque en virtud de la frase introductoria del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, los Estados miembros fijarán las condiciones de las exenciones a fin de asegurar su aplicación correcta y simple y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso, dichas condiciones no pueden afectar a la definición del contenido de las exenciones previstas. (19)

35. De la jurisprudencia se desprende (20) que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva concede a los Estados miembros una facultad discrecional para reconocer el carácter social a determinados organismos no regulados por el Derecho público.

36. Sin embargo, no es menos cierto que, cuando un sujeto pasivo cuestiona el reconocimiento del carácter social de un organismo, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales examinar si las autoridades competentes han observado los límites de la facultad discrecional concedida por el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva de conformidad con los principios generales del Derecho de la UE, en particular, el principio de igualdad de trato. (21)

37. En este contexto, el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA. (22) En efecto, dicho principio constituye el fundamento lógico del IVA. A este respecto, de la resolución de remisión se desprende y no se discute que los servicios prestados por la Sra. Zimmermann, al menos los prestados desde el 1 de octubre de 1993, eran esencialmente los mismos que los que están exentos automáticamente en virtud del artículo 4, apartado 18, de la UStG.

38. Por último, se desprende asimismo de la jurisprudencia que para determinar si un establecimiento de Derecho privado puede ser reconocido a los efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, las autoridades nacionales pueden, de acuerdo con el Derecho de la UE 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*. (23)

39. A este respecto, el artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG fue introducido por el legislador alemán para «mejorar los sistemas de bienestar social para el cuidado de los enfermos y las personas que requieren asistencia». (24) El umbral de dos tercios establecido en dicho artículo pretende garantizar que la ventaja fiscal contribuya significativamente a aliviar la carga sobre los organismos de la seguridad social. (25)

40. Por tanto, está claro que el artículo 4, apartado 16, letra e), puede interpretarse en relación con el requisito del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, según el cual el prestador de los servicios que se enumeran en esa disposición debe ser un «[organismo] al que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

41. Además de la jurisprudencia citada en el punto 38 *supra*, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia L.u.P. (26) que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva se opone a que una normativa nacional supedite la exención de los análisis clínicos efectuados por laboratorios de Derecho privado no integrados en un establecimiento sanitario al requisito de que se lleven a cabo bajo supervisión médica. Sin embargo, también declaró que *el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), no se opone a que tal normativa supedite la exención de los análisis de que se trata al requisito de que, en al menos en un 40 %, se destinen a afiliados a un organismo*

de seguridad social.

42. De ello se deduce que los criterios de ese tipo —que se basan en una definición concreta del grupo de beneficiarios de los servicios— deberán, según la jurisprudencia, valorarse a la luz del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva.

43. A mi juicio, el núcleo del presente asunto estriba fundamentalmente en determinar si —al supeditar la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva a requisitos como los establecidos en el artículo 4, apartado 16, de la UStG— la República Federal de Alemania superó el margen de discrecionalidad que le confiere la Sexta Directiva. (27)

44. El órgano jurisdiccional remitente señala que una de las cuestiones de interpretación del Derecho de la UE que se le han planteado consiste en que es dudoso si el umbral de dos tercios contenido en el artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG puede basarse en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), o en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

45. El criterio controvertido en el caso de autos es ligeramente distinto del que fue objeto del asunto L.u.P. (28) En el presente asunto, el criterio no se basa únicamente en la composición del grupo de beneficiarios de los servicios, sino que también requiere que, para una determinada proporción de los beneficiarios con respecto a los cuales la seguridad social o la asistencia social contribuyan a la cobertura de los gastos médicos y farmacéuticos, el organismo de que se trate sufrague dichos gastos en su totalidad o en gran parte.

46. La disposición alemana controvertida podría interpretarse, al menos en teoría, en el sentido de que contiene también un criterio relativo a los precios, que debería valorarse separadamente con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), tercer guión, de la Sexta Directiva. No obstante, a diferencia de la Sra. Zimmermann y del Gobierno alemán, considero que no es útil a efectos de resolver el litigio principal basarse en ese artículo. La Comisión tiene razón al señalar que, habida cuenta de que el órgano jurisdiccional remitente no estimó necesario ofrecer una valoración más profunda de este aspecto, un análisis separado del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), resultaría artificial y en todo caso innecesario para resolver el presente asunto. Además, el procedimiento principal no versa en ningún caso sobre cuestiones de establecimiento de precios.

a) Respeto de los límites del margen de discrecionalidad del Estado miembro – el umbral de dos tercios

47. Como he indicado en el punto 41 *supra*, en la sentencia L.u.P. (29) el Tribunal de Justicia ya admitió que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no se opone a que una normativa nacional supedite la exención de los análisis clínicos al requisito de que, en al menos un 40 %, se destinen a afiliados a un organismo de la seguridad social. El Tribunal consideró que esa decisión estaba comprendida en el margen de discrecionalidad del que disfruta el Estado miembro para determinar en qué medida reconocerá carácter social a un organismo. (30)

48. En mi opinión, en realidad el Tribunal de Justicia ya ha reconocido que las disposiciones que establecen un determinado umbral proporcional (como los dos tercios) son, en principio, legales en este contexto. Estoy de acuerdo con la Comisión en que, en la medida en que es pertinente en el presente asunto y con independencia de que se aplica a un sistema social distinto (asistencia social), el criterio de los dos tercios no difiere del criterio examinado por el Tribunal en la sentencia L.u.P. salvo en un único punto, a saber, la proporción exigida de beneficiarios de los servicios para los que los sistemas sociales sufragan la totalidad o gran parte de los gastos.

49. Por tanto, estimo que la fijación del umbral en dos tercios está dentro de los límites de lo que pueden exigir los Estados miembros para reconocer carácter social a determinadas entidades. (31)

50. En mi opinión, al fijar el umbral en dos tercios, el legislador alemán ha elegido un porcentaje que garantice un nivel suficiente de integración del proveedor del servicio en el sistema de seguridad social. Ello a su vez permite que el carácter social del proveedor sea salvaguardado y que se considere que sus servicios tienen una relación suficientemente estrecha con la seguridad social y la asistencia social.

51. Cabe añadir que, en la jurisprudencia, cuando el Tribunal de Justicia se refiere a que los seguros de enfermedad asuman los gastos como un criterio para determinar si un organismo será reconocido oficialmente, siempre hace referencia también a si los seguros de enfermedad se hacen cargo «en gran parte» de los gastos. (32) Por lo tanto, parece que, en el marco de su margen de discrecionalidad, el Gobierno alemán optó por un umbral que es sencillo pero adecuado.

b) Respeto de los límites del margen de discrecionalidad del Estado miembro – el año natural anterior

52. De entrada, estoy de acuerdo con la Comisión en que la referencia al año natural anterior crea una serie de dificultades. La elección del año natural anterior supone lógicamente un cierto grado de inexactitud, ya que no es el año en el que se desarrollaron las actividades de que se trata.

53. Sin embargo, basta con decir que el hecho de que el umbral de dos tercios se refiera al «año natural anterior» no excede de la facultad discrecional de los Estados miembros.

54. Por una parte, cabe sostener que la anterior conclusión está apoyada en que en la sentencia L.u.P. (33) el Tribunal de Justicia se refirió al mismo criterio y en ningún pasaje de la sentencia cuestionó la referencia al «año natural anterior» contenida en la disposición que establecía el límite del 40 % (34) controvertido en ese asunto. Por otra parte, es también cierto que en la sentencia L.u.P. (35) el Tribunal no comentó *expresamente* el requisito establecido en el artículo 4, apartado 16, letra c), de la UStG según el cual el límite del 40 % debe cumplirse en el «año natural anterior».

55. En cualquier caso, coincido con el Gobierno alemán y la Comisión en que el hecho de que el artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG haga referencia al año natural anterior —aparte de los motivos prácticos obvios— tiene la ventaja de que respeta el principio de seguridad jurídica.

56. En efecto, resultaría complicado que los sujetos pasivos tomaran constantemente como referencia el año en curso. De ser así, el sujeto pasivo no sabría ni podría saber al prestar el servicio si realizará una operación exenta, a menos que conociera la proporción de los gastos que será sufragada durante el año en curso.

57. El enfoque que propugno aquí se ve también avalado por el órgano jurisdiccional remitente, que considera en la resolución de remisión que el artículo 4, apartado 16, letra e), (36) al centrarse en las circunstancias del año natural anterior, contribuye a garantizar la seguridad jurídica y puede fundamentarse, en el Derecho de la UE, en la frase introductoria del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, según la cual ha de tenerse en cuenta, entre otras cosas, «la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas».

58. De las consideraciones anteriores se deduce que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva permite, en principio, que el legislador nacional condicione la exención del impuesto para las prestaciones de cuidados ambulatorios a personas enfermas y necesitadas de asistencia al hecho de que en dichos centros los costes de carácter médico o farmacéutico hayan sido sufragados en su totalidad o en parte durante el año natural anterior, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social.

59. Sin embargo, no es menos cierto que este criterio sólo puede ser aplicado en la medida en que cumpla el principio de neutralidad fiscal, que es abordado expresamente por el órgano jurisdiccional remitente en la segunda cuestión prejudicial. (37)

2. Segunda cuestión prejudicial

60. Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si es pertinente para la respuesta a la primera cuestión, teniendo en cuenta el principio de neutralidad fiscal, que el legislador nacional considere exentas del impuesto las mismas prestaciones conforme a requisitos distintos, si las realizan organismos de beneficencia no pública oficialmente reconocidos o corporaciones, asociaciones o masas patrimoniales dedicadas a la beneficencia no pública y que estén adscritas como miembros a un organismo de beneficencia. (38)

61. De entrada, está claro que el principio de neutralidad fiscal es inherente al sistema común del IVA (39) y constituye nada menos que un principio fundamental del mismo. (40)

62. A este respecto, debe recordarse que el principio de neutralidad fiscal constituye la traducción, en materia de IVA, del principio general de igualdad de trato. (41)

63. En mi opinión, hay que señalar a este respecto que el principio de igualdad de trato es un principio general del Derecho de la UE —y ahora está enunciado también en el artículo 20 de la Carta de los Derechos Fundamentales— y que el principio de neutralidad fiscal constituye simplemente una manifestación de aquél.

64. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar que si una disposición del Derecho nacional por la que se transpone una exención prevista en la Sexta Directiva contiene un requisito que es contrario al principio de neutralidad fiscal, es necesario no aplicar dicho requisito. (42)

65. La jurisprudencia también deja claro que cuando los Estados miembros ejercen la facultad prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de establecer los requisitos a los que las exenciones están supeditadas y, por tanto, determinar si las operaciones están sujetas o no al IVA, deben respetar el principio de neutralidad fiscal. (43)

66. En la sentencia Kügler, el Tribunal subrayó que el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA. De ello resulta que se incumpliría el mencionado principio si la posibilidad de acogerse a la exención prevista para la asistencia sanitaria en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), dependiera de la forma jurídica por medio de la cual el sujeto pasivo ejerce su actividad. (44)

67. Además, la jurisprudencia afirma que el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que mercancías o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA, de manera que dichas

mercancías o dichas prestaciones de servicios deben ser gravadas con un tipo impositivo uniforme. (45)

68. De las declaraciones del Tribunal de Justicia en la sentencia L.u.P. (46) cabe deducir que el principio de neutralidad fiscal exige, en primer lugar, que todas las categorías de establecimientos de Derecho privado a que se refiere el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva deban cumplir los mismos requisitos a efectos de su reconocimiento para la prestación de servicios similares.

69. Por último, evidentemente el órgano jurisdiccional remitente (47) habrá de verificar si la normativa nacional es conforme con esta exigencia o si, por el contrario, limita la aplicación de los requisitos de que se trata a ciertos tipos de establecimientos, dejando otros aparte.

70. Sin embargo, en la resolución de remisión ya está claro que el órgano jurisdiccional remitente se inclina a considerar que en el caso de autos dicho principio no se ha cumplido.

71. Como expondré en los puntos siguientes, no puedo por más que estar de acuerdo con el órgano jurisdiccional remitente en que, habida cuenta de la exigencia de neutralidad del IVA —en este caso en forma de neutralidad a efectos de competencia— en el presente asunto no debería denegarse, en principio, a la Sra. Zimmermann la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva basándose en que a partir del 1 de enero de 1992 el legislador nacional exigía, en el artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG en la versión aplicable en los años pertinentes, que los gastos de la asistencia hubieran sido sufragados en su totalidad o en gran parte durante el año natural anterior, al menos en dos terceras partes de los casos, por las autoridades de la seguridad social o de la asistencia social.

72. La resolución de remisión deja claro que, según la exposición de motivos, tanto el artículo 4, apartado 16, letra e), como el artículo 4, apartado 18, de la UStG persiguen transponer las disposiciones del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva.

73. No obstante, el artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG establece requisitos que regulan la exención de los servicios de asistencia, que los competidores que prestan servicios similares no están obligados a cumplir para acogerse a la exención del artículo 4, apartado 18.

74. En efecto, para la exención de los servicios de asistencia prestados por la Liga de organismos de beneficencia no pública carece de pertinencia, con arreglo al artículo 4, apartado 18, de la UStG, si el coste de la asistencia ha sido sufragado en una cierta proporción de los casos por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social, y tampoco se tiene en cuenta a este respecto la situación del año anterior.

75. En otras palabras, los organismos cubiertos por el artículo 4, apartado 18, de la UStG —a diferencia de los comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 16— están exentos del IVA con independencia de la composición del grupo de beneficiarios de sus servicios.

76. Por consiguiente, se trata de una situación en la que —teniendo en cuenta la competencia existente entre proveedores similares— el reconocimiento de ciertos organismos conforme al artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva (los mencionados en el artículo 4, apartado 16, de la UStG) no está sujeto a los mismos requisitos que los que se aplican a servicios similares (los previstos en el artículo 4, apartado 18).

77. Cabe señalar, a este respecto, que el 15 de marzo de 2007 (48) la Sala Quinta del Bundesfinanzhof llegó acertadamente a la conclusión de la sentencia L.u.P., después de recibir la respuesta del Tribunal de Justicia a su cuestión prejudicial, según la cual las normas nacionales

del artículo 4, apartado 14, de la UStG y del artículo 4, apartado 16, letras b) y c), de la UStG no eran compatibles con el principio de neutralidad fiscal del Derecho de la UE, puesto que según dicho artículo no todas las categorías de establecimientos de Derecho privado en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva estaban sujetas a los mismos requisitos a efectos de su reconocimiento para la prestación de servicios similares.

78. Considero que en los documentos que obran ante el Tribunal de Justicia no consta nada que implique que la mencionada distinción pueda ser considerada, no obstante, compatible con el principio de neutralidad fiscal y los argumentos del Gobierno alemán sobre este punto no son convincentes.

79. El Gobierno alemán alega, en esencia, que debe estar facultado para aplicar normas distintas a sujetos pasivos diferentes. En efecto, en una resolución administrativa de 13 de mayo de 2003, titulada «Breve información sobre el impuesto del volumen de negocio nº 10», (49) la Oberfinanzdirektion (Dirección superior tributaria) de Düsseldorf estimó que, en lo que respecta a la exención, se aplican distintos requisitos a los servicios de asistencia ambulatoria. Afirmó que podía concederse una exención conforme al artículo 4, apartado 18, de la UStG incluso si los requisitos establecidos en el artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG no concurrían.

80. No obstante, en mi opinión, ese argumento contraviene el principio de neutralidad fiscal y la sentencia L.u.P. (50) del Tribunal de Justicia. De ese principio y de la jurisprudencia se desprende que, como norma general, los Estados miembros no pueden aplicar normas distintas a sujetos pasivos diferentes.

81. El Gobierno alemán alegó que las instituciones de Derecho público pueden ser tratadas de forma distinta de las entidades de Derecho privado. Sin embargo, es importante destacar —un aspecto que fue necesario aclarar en la vista y que fue confirmado entonces por el Gobierno alemán— que los organismos de beneficencia no pública oficialmente reconocidos, (51) mencionados en el artículo 4, apartado 18, de la UStG, están regulados por el Derecho privado y no por el Derecho público, por lo que no están sujetos a una exención independiente conforme al artículo 4, apartado 16, letra a), que se refiere a organismos regulados por el Derecho público.

82. Procede señalar que el objetivo perseguido por el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva es reducir el coste de la asistencia sanitaria. (52) En efecto, por lo que se refiere a los objetivos perseguidos por las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, de esta disposición se desprende que dichas exenciones, al garantizar un trato más favorable en materia de IVA a determinadas prestaciones de servicios de interés general realizadas en el sector social, tratan de reducir el coste de estos servicios y de hacerlos más accesibles a los particulares que puedan beneficiarse de las referidas exenciones. (53)

83. Considero, al igual que la Comisión, que aunque, ciertamente, el mencionado objetivo de reducir el coste de la asistencia sanitaria justifica, en principio, la utilización de un criterio como el de los dos tercios establecido en el artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG, no es menos cierto que dicho objetivo no explica por qué personas que se encuentran en la situación de la Sra. Zimmermann están sujetas a dicho criterio, mientras que las entidades mencionadas en el artículo 4, apartado 18, de la UStG no lo están.

84. El Gobierno alemán aduce que el requisito del artículo 4, apartado 16, de la UStG pretende garantizar que el proveedor sea en efecto un organismo de carácter social y sirve para situarlo en el mismo plano que los organismos públicos. Alega que el objetivo de las normas de que se trata consiste en utilizar la exención fiscal para atraer a personas al sistema de seguro de enfermedad.

85. Aunque considero que ello es comprensible, no deja de ser cierto que los dos grupos de sujetos pasivos [conforme al artículo 4, apartado 16, letra e), y al artículo 4, apartado 18] deberían estar sujetos a las mismas normas.

86. En efecto, como el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia Rank Group, «el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que una diferencia de trato en cuanto al impuesto sobre el valor añadido entre dos prestaciones de servicios idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y que satisfacen las mismas necesidades de éste basta para declarar una infracción de dicho principio. Así pues, tal infracción no exige que se declare además la existencia efectiva de competencia entre los servicios en cuestión o una distorsión de la competencia motivada por dicha diferencia de trato.» (54)

87. Por último, el órgano jurisdiccional remitente acierta al indicar que la Sexta Directiva no contiene disposición alguna que permita a los Estados miembros condicionar la exención fiscal de las prestaciones de servicios idénticos a que el prestador sea un determinado organismo o sea miembro de tal organismo.

88. Como observación conclusiva, diré que si Alemania decidiera introducir normas para el reconocimiento del carácter social de los organismos —aun cuando la jurisprudencia deja claro que la Sexta Directiva no exige que el reconocimiento sea otorgado con arreglo a un procedimiento formal ni que esté expresamente previsto en disposiciones nacionales de carácter fiscal— (55) podría hacerlo. Sin embargo, dichas normas deberán cumplir el principio de neutralidad fiscal.

89. De todas las consideraciones anteriores se desprende que el principio de neutralidad fiscal se opone a la aplicación del requisito controvertido en el litigio principal (56) si, con arreglo a las normas nacionales aplicables, se consideran exentos las mismas prestaciones conforme a requisitos distintos, si los realizan organismos de beneficencia no pública oficialmente reconocidos o corporaciones, asociaciones o masas patrimoniales dedicadas a la beneficencia no pública y que estén adscritas como miembros a un organismo de beneficencia.

IV. Conclusión

90. Por los motivos expuestos, considero que las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof (Alemania) deben responderse del siguiente modo:

«1) El artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), 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 permite, en principio, que el legislador nacional condicione la exención del impuesto para las prestaciones de cuidados ambulatorios a personas enfermas y necesitadas de asistencia al hecho de que en dichos centros los costes de carácter médico o farmacéutico hayan sido sufragados en su totalidad o en parte durante el año natural anterior, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social.

Sin embargo, no es menos cierto que este criterio sólo puede ser aplicado en la medida en que cumpla el principio de neutralidad fiscal.

2) El principio de neutralidad fiscal se opone a la aplicación de ese criterio si, con arreglo a las normas nacionales aplicables, se consideran exentos servicios similares o idénticos conforme a requisitos distintos, tal como sucede en el procedimiento principal.»

1 – Lengua original: inglés.

2 – *Royal & Sun Alliance Insurance Group plc v Customs and Excise Commissioners* [2001] STC 1476 (CA), en [54] por Sedley LJ. En mi opinión hay que añadir, sin embargo, que frecuentemente las complejidades que rodean a su aplicación e interpretación no se deben al IVA en sí, sino que se derivan de los intentos de jugar con el mismo.

3 – 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).

4 – En lo sucesivo, el «requisito controvertido en el litigio principal».

5 – Artículo 37 del quinto libro del Sozialgesetzbuch (Código de la Seguridad Social alemán; en lo sucesivo, «SGB V»), en la versión aplicable en la época pertinente (de 20 de diciembre de 1988, parte I, p. 2477).

6 – Artículos 53 a 56 del SGB V.

7 – Artículo 38 del SGB V.

8 – Liquidaciones del IVA para 1993 y 1994, de 27 de abril de 1999.

9 – El Gobierno alemán cita las sentencias del Tribunal de Justicia de 26 de mayo de 2005, *Kingscrest Associates y Montecello* (C-498/03, Rec. p. I-4427), apartados 53 y 41 y ss., y de 10 de septiembre de 2002, *Kügler* (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartados 57 y ss. Cita también la sentencia de 6 de noviembre de 2003, *Dornier* (C-45/01, Rec. p. I-12911), apartados 72 y ss.

10 – Según el cual los costes de la asistencia deben haber sido sufragados en su totalidad o en parte durante el año natural anterior, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social.

11 – Sentencia de 10 de junio de 2010, (C-86/09, Rec. p. I-5215), apartado 29. Véanse por analogía, en ese sentido, en concreto, las sentencias de 11 de julio de 1985, *Comisión/Alemania*, (107/84, Rec. p. 2655), apartado 17; de 20 de noviembre de 2003, *D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services*, (C-307/01, Rec. p. I-13989), apartado 54, y de 28 de enero de 2010, *Eulitz* (C-473/08, Rec. p. I-907), apartado 26 y la jurisprudencia citada.

12 – Actualmente artículo 132 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 L 347, p. 1).

13 – Véase la sentencia *Future Health Technologies*, citada en la nota 11, apartado 30. Véanse por analogía, en particular, las sentencias de 14 de junio de 2007, *Haderer* (C-445/05, Rec. p. I-4841), apartado 18 y la jurisprudencia citada; de 19 de noviembre de 2009, *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, Rec. p. I-11079), apartado 25 y la jurisprudencia citada; así como la sentencia *Eulitz*, citada en la nota 11, apartado 27 y la jurisprudencia citada. Véase también la sentencia de 10 de junio de 2010, *CopyGene A/S* (C-262/08, Rec. p. I-5053), apartados 25 y 26.

14 – Véase la sentencia Eulitz, citada en la nota 11, apartado 42. Véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947), apartados 16 a 20; Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 9, apartado 23; y Haderer, citada en la nota 13, apartado 19.

15 – Adviértase que, en la versión inglesa, la disposición correspondiente de la Directiva 2006/112 –el artículo 132, apartado 1, letra g)– ya no utiliza la palabra «charitable» y en su lugar se refiere a «[...] bodies recognised by the Member State concerned as being *devoted to social wellbeing*» (el subrayado es mío).

16 – Véanse las sentencias Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 9, apartado 35 y ss., y Gregg, citada en la nota 14, apartados 17 y ss.

17 – Véanse las sentencias Dornier, citada en la nota 9, apartados 64 y 81; Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 9, apartado 49; de 8 de junio de 2006, L.u.P. (C-106/05, Rec. p. I-5123), apartado 42; y CopyGene A/S, citada en la nota 13, apartado 63.

18 – Véanse las sentencias Dornier, citada en la nota 9, apartado 65, y Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 9, apartado 50.

19 – Véanse, entre otras, las sentencias Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 9, apartados 22 a 24 y la jurisprudencia citada, y la sentencia de 14 de diciembre de 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Rec. p. I-12121), apartado 26.

20 – Véanse las sentencias Kügler, citada en la nota 9, apartado 54, y Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 9, apartado 51.

21 – Véanse, en ese sentido, las sentencias Kügler, citada en la nota 9, apartado 56; Dornier, citada en la nota 9, apartado 69; Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 9, apartado 52; y L.u.P., citada en la nota 17, apartado 48.

22 – Véanse, entre otras, las sentencias Kügler, citada en la nota 9, apartado 30; de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia (C-481/98, Rec. p. I-3369), apartado 22; de 23 de octubre de 2003, Comisión/Alemania (C-109/02, Rec. p. I-12691), apartado 20; Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 9, apartados 41 y 54; de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Rec. p. I-2283), apartado 47; y de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos (C-41/09, Rec. p. I-831), apartado 66.

23 – Véanse las sentencias Kügler, citada en la nota 9, apartados 57 y 58; Dornier, citada en la nota 9, apartados 72 y 73; Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 9, apartado 53 [en relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva]; y L.u.P., citada en la nota 17, apartado 53 [en relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva].

24 – En el original, «[um] die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern». Véase Bundestags-Drucksache 12/1506, p. 178 en relación con p. 65.

25 – Procede citar aquí la sentencia del Bundesfinanzhof de 24 de enero de 2008, V R 54/06, *Bundessteuerblatt* 2008, parte II, p. 643, en el apartado II. I.c., relativa a la decisión del Bundesverfassungsgericht de 31 de mayo de 2007, 1 BvR 1316/04, *Neue Juristische Wochenschrift* 2007, p. 3628.

26 – Citada en la nota 17, apartado 55.

27 – Véase, por ejemplo, la sentencia de 7 de mayo de 1998, Comisión/España (C-124/96, Rec. p. I-2501), en la que el Tribunal de Justicia declaró básicamente que no se deduce del artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), tercer guión, de la Sexta Directiva que, al subordinar la concesión de la exención establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), al cumplimiento de uno o varios de los requisitos previstos en la letra a) del apartado 2 de dicha disposición, los Estados miembros puedan modificar el ámbito de aplicación de esta última. Por otra parte, el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), excluye una limitación de la exención a las entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social que exijan cuotas de entrada o periódicas inferiores o iguales a un determinado importe, sin tener en cuenta la naturaleza y las circunstancias específicas de cada actividad deportiva.

28 – Citado en la nota 17.

29 – *Ibidem*.

30 – Véanse las sentencias Kügler, citada en la nota 9, apartado 54, y Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 9, apartado 51.

31 – Cabe recordar que, mientras tanto, ese umbral de dos tercios se ha reducido al 40 %.

32 – Véanse las sentencias Kügler, citada en la nota 9, apartados 57 y ss.; Dornier, citada en la nota 9, apartados 72 y ss.; y Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 9, apartados 53 y 41 y ss.

33 – Citada en la nota 17.

34 – Establecido en el artículo 4, apartado 16, letra c), de la UStG 1980/1991/1993.

35 – En particular, en los apartados 41 y ss.

36 – Y, de hecho, el artículo 4, apartado 16, letras b) a d) de la UStG.

37 – Véase la sentencia L.u.P., citada en la nota 17, apartado 50.

38 – Artículo 4, apartado 18, de la UStG.

39 – Véanse, entre otras, las sentencias de 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, Rec. p. I-3369), apartado 27, y Gregg, citada en la nota 14, apartado 19.

40 – Véase la sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF (C-29/08, Rec. p. I-10413), apartado 67 y la jurisprudencia citada.

41 – Véanse, entre otras, las sentencias de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rec. p. I-10567), apartado 41; CopyGene A/S, citada en la nota 13, apartado 64; y de 10 de noviembre de 2011, Rank Group (C-259/10 y C-260/10, Rec. p. I-10947), apartado 61. Véase también la sentencia de 7 de diciembre de 2006, Eurodental (C-240/05, Rec. p. I-11479), apartado 55.

42 – Véase la sentencia de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis (C-453/02 y C-462/02, Rec. p. I-1131), apartado 37.

43 – Véanse, por analogía, las sentencias Fischer, citada en la nota 39, apartado 27, y

Linneweber y Akritidis, citada en la nota 42, apartado 24.

44 – Citada en la nota 9, apartado 30. Véase, en ese sentido, la sentencia Gregg, citada en la nota 14, apartado 20.

45 – Véanse las sentencias de 11 de octubre de 2001, Adam (C-267/99, Rec. p. I-7467), apartado 36, y Comisión/Alemania (C-109/02), citada en la nota 22, apartado 20.

46 – Citada en la nota 17, apartado 50.

47 – Véanse las sentencias Kügler, citada en la nota 9, apartado 57; Dornier, citada en la nota 9, apartado 74; y CopyGene A/S, citada en la nota 13, apartado 65.

48 – V R 55/03 (BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31). Sin embargo, compárese con la sentencia del Bundesfinanzhof en el asunto Czukas, de 24 de enero de 2008, V R 54/06.

49 – Kurzinformation Umsatzsteuer Nr. 10 (Umsatzsteuer-Rundschau 2005, 516).

50 – Citada en la nota 17.

51 – Y las corporaciones, asociaciones o masas patrimoniales dedicadas a la beneficencia no pública y que estén adscritas como miembros a un organismo de beneficencia.

52 – Véase, entre otras, la sentencia L.u.P., citada en la nota 17, apartado 31.

53 – Sentencia Kingscrest Associates y Montecello, citada en la nota 9, apartado 30. Véanse también las sentencias Dornier, citada en la nota 9, apartado 43 [en relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva]; D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services, citada en la nota 11, apartado 58 [artículo 13, parte A, apartado 1, letra b)]; y L.u.P., citada en la nota 17, apartado 25 [artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c)].

54 – Citada en la nota 41, apartado 36.

55 – Véase la sentencia Dornier, citada en la nota 9, apartado 67.

56 – Es decir, que un Estado miembro –en el marco de la aplicación de la exención del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva– condicione la exención de las prestaciones de cuidados ambulatorios a personas enfermas y necesitadas de asistencia al hecho de que en esos centros *los costes de carácter médico o farmacéutico hayan sido sufragados en su totalidad o en parte durante el año natural anterior, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social.*