

Asunto C-228/20

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

2 de junio de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Baja Sajonia, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

2 de marzo de 2020

Parte demandante:

I GmbH

Parte demandada:

Finanzamt H (Oficina Tributaria de H)

Niedersächsisches Finanzgericht

Resolución

[*omissis*]

En el litigio entre

I GmbH, [*omissis*]

– parte demandante –

[*omissis*]

y

Finanzamt H (Oficina Tributaria de H)

– parte demandada –

relativo al impuesto sobre el volumen de negocios de los años 2009 a 2012,

el Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Baja Sajonia) — Sala Quinta — el 2 de marzo de 2020

ha resuelto:

I. Plantear las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

1. ¿Es compatible el artículo 4, punto 14, letra b), de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») con el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva IVA»), en la medida en que establece que, en el caso de los hospitales que no sean entidades de Derecho público, la exención del impuesto está condicionada a que hayan sido autorizados con arreglo al artículo 108 del Sozialgesetzbuch V (Libro V del Código social alemán; en lo sucesivo, «SGB V»)?

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

II. Suspender el procedimiento hasta que se pronuncie el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Fundamentos

I.

La cuestión aquí controvertida versa sobre la exención del impuesto sobre el volumen de negocios con arreglo al artículo 4, punto 14, de la UStG o al artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA en el caso de la explotación de un hospital.

La demandante, una sociedad de capital constituida con forma de GmbH [sociedad de responsabilidad limitada], fue fundada en el año [...]. A partir de la ampliación de capital efectuada en [...] (y, por tanto, durante los años controvertidos 2009 a 2012), el socio fundador y director médico, el Prof. Dr. [...], que inicialmente poseía una participación del 51 % en el capital social, ostentaba una participación del 13,33 % en la demandante. Durante los años controvertidos, también fueron socios las sociedades K GmbH, B GmbH, Beteiligungskapital H GmbH & Co. KG y, en un primer momento, la sociedad [...] AG, cuya participación adquirió K GmbH. La administración ha sido encomendada a la sociedad K GmbH.

El objeto social de la empresa es, según el artículo 2 del contrato de sociedad, la planificación, el establecimiento y la explotación de una empresa en la que [...] estén representadas [...] todas las áreas [...] de la neurología [...]. La demandante presta servicios hospitalarios en el sentido del artículo 2 del Bundespflegesatzverordnung (Reglamento federal de tarifas por asistencia; en lo sucesivo, «Reglamento de precios») y del artículo 2 de la Krankenhausfinanzierungsgesetz (Ley de financiación hospitalaria; en lo sucesivo, «KHG»). Su actividad económica está autorizada por el Estado con arreglo al artículo 30 de la Gewerbeordnung (Ley de actividades económicas; en lo sucesivo, «GewO»). No obstante, al no estar incluida en el plan de necesidades hospitalarias del Land de Baja Sajonia, la demandante no es un hospital planificado en el sentido del artículo 108, punto 2, del SGB V, sin que las solicitudes en ese sentido de la demandante de 8 de abril de 1999 y de 11 de julio de 2008 hayan recibido respuesta administrativa hasta la fecha. La demandante tampoco es un hospital concertado en el sentido del artículo 108, punto 3, del SGB V y no forma parte de las entidades que se benefician de la ayuda en virtud de la KHG. En consecuencia, no existen contratos de suministro con las cajas legales o sustitutivas del seguro de enfermedad.

Los pacientes de la demandante son clientes sin seguro, que abonan anticipos a cuenta de la asistencia (denominados «pacientes prepago»), afiliados a seguros privados y/o con derecho a ayudas, los pacientes de embajadas, en los que una embajada de un Estado extranjero se compromete a hacerse cargo del coste, miembros de las Fuerzas Armadas alemanas, pacientes de las mutuas profesionales y pacientes del régimen legal del seguro de enfermedad. Los pacientes del seguro de enfermedad privado o legal eran tratados caso por caso, tras un compromiso de hacerse cargo del coste por parte de las oficinas de ayuda, las cajas legales o sustitutivas del seguro de enfermedad o los seguros privados. En el caso de los pacientes de embajadas, el coste era soportado por instituciones sociales extranjeras, a través de las correspondientes embajadas.

Según la demandante, los grupos de pacientes presentaban la siguiente composición:

2009	Casos	Días de hospitalización
Pacientes prepago	391	5.052
Pacientes con seguro privado	534	4.771
– en particular, beneficiarios de ayudas	67	677
Pacientes del seguro de enfermedad legal	143	1.309
Pacientes miembros de las Fuerzas Armadas alemanas	9	44
Pacientes de mutuas profesionales	1	2
Pacientes de embajadas	64	1.716
Total	1.132	12.838

2010	Casos	Días de hospitalización
Pacientes prepago	362	5.043
Pacientes con seguro privado	456	3.755
– en particular, beneficiarios de ayudas	68	562
Pacientes del seguro de enfermedad legal	150	1.312
Pacientes miembros de las Fuerzas Armadas alemanas	13	83
Pacientes de mutuas profesionales	0	0
Pacientes de embajadas	50	1.743
Total	1.017	11.853

2011	Casos	Días de hospitalización
Pacientes prepago	420	5.784
Pacientes con seguro privado	434	3.327
– en particular, beneficiarios de ayudas	67	430
Pacientes del seguro de enfermedad legal	150	1.324
Pacientes miembros de las Fuerzas Armadas alemanas	22	99
Pacientes de mutuas profesionales	1	22
Pacientes de embajadas	57	2.708
Total	1.060	13.143

Primer semestre de 2012	Casos	Días de hospitalización
Pacientes prepago	218	2.922
Pacientes con seguro privado	193	1.477
– en particular, beneficiarios de ayudas	23	169
Pacientes del seguro de enfermedad legal	74	606
Pacientes miembros de las Fuerzas Armadas alemanas	16	90
Pacientes de mutuas profesionales	0	0
Pacientes de embajadas	34	1.647
Total	465	6.652

En un primer momento, la demandante facturó sus servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, así como los demás directamente relacionados, sobre la base de tarifas por asistencia según días iguales con arreglo al artículo 13 del Reglamento de precios, como también sucedía habitualmente en los hospitales en el sentido del artículo 108 del SGB V. En función de que los pacientes hubieran sido alojados en habitaciones individuales o dobles, la demandante les facturaba suplementos por este concepto. Las prestaciones médicas opcionales se facturaron

por separado con arreglo al Gebührenordnung für Ärzte (Reglamento de tarifas médicas). A lo largo de los años, la demandante fue cambiando progresivamente su sistema de facturación a la facturación con un precio fijo caso por caso (el denominado sistema Diagnosis Related Group o DRG). En la vista de 13 de febrero de 2020, la demandante admitió que en 2011 solo se habían facturado por el sistema DRG entre el 15 y el 20 % de los días de tratamiento.

El 28 de junio de 2012, la demandante celebró con la caja de accidentes [...], como entidad del seguro obligatorio de accidentes laborales, un acuerdo marco en el sentido del artículo 4, punto 14, letra b), segunda frase, inciso cc), de la UStG, con efectos a partir del 1 de julio de 2012.

En sus declaraciones tributarias correspondientes a los años 2009 a 2012, la demandante consignó como exentas del impuesto sus prestaciones hospitalarias, facturadas sobre la base de las tarifas por asistencia, y las tarifas facturadas a los médicos independientes con cupo de camas. [omissis]

En el marco de una inspección especial del impuesto sobre el volumen de negocios por la Finanzamt [omissis], la inspectora concluyó que la gran mayoría de las operaciones de la demandante no estaban exentas del impuesto. Consideró que, en virtud del artículo 4, punto 14, letra b), segunda frase, inciso aa), de la UStG, solo están exentas las operaciones efectuadas por hospitales autorizados con arreglo al artículo 108 del SGB V, pero la demandante no es un hospital autorizado.

En su opinión, nada distinto resulta del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA. Consideró que las prestaciones de servicios de hospitalización solo se realizan en condiciones sociales comparables a las de las entidades de Derecho público si una parte sustancial de los pacientes tiene derecho al reembolso de los gastos con arreglo al artículo 13 del SGB V. Expuso que, en el presente caso, la cuota de los días de hospitalización de esos grupos de pacientes solo representaba el 10,2 % (2009), 11,1 % (2010), 10,10 % (2011) y 9,1 % (2012, primer semestre), de modo que no constituía una parte sustancial. Concluyó que, por tanto, las operaciones controvertidas deben considerarse sujetas al impuesto. También consideró que las operaciones controvertidas solo quedaron exentas conforme al artículo 4, número 14, letra b), segunda frase, inciso cc), de la UStG a partir de la entrada en vigor, el 1 de julio de 2012, del acuerdo con la caja de accidentes [...].

Este punto de vista de la inspección fue confirmado por la demandada en su resolución de 6 de septiembre de 2017, que resolvió el recurso administrativo, así como en el marco del recurso contencioso-administrativo.

La demandante considera que las operaciones controvertidas están exentas del impuesto en virtud del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA. Sostiene que gestiona un hospital autorizado con arreglo al artículo 30 de la GewO, y que presta servicios de hospitalización y asistencia sanitaria como las

entidades de Derecho público. Afirma que la actividad de la demandante es de interés general en la medida en que ofrece una gama de prestaciones comparable a la de una clínica pública o incluida en el plan hospitalario. El interés general —añade— resulta también del hecho de que es una de las clínicas especializadas en neurocirugía líderes a escala mundial, que, en principio, presta sus servicios a cualquier persona, con independencia de que tenga o no un seguro legal o privado. Expone que el coste de la asistencia sanitaria es soportado en gran medida por organismos de seguridad social, entre los que figuran no solo las cajas públicas del seguro de enfermedad, sino también las Fuerzas Armadas alemanas, las mutuas profesionales, las oficinas de ayuda y las embajadas. Así, un 33,08 % (2009), 34,31 % (2010), 38,15 % (2011) y 40,30 % (2012) de los días de hospitalización corresponde a pacientes cuyos gastos son asumidos por organismos de la seguridad social.

II.

Esta Sala plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las cuestiones prejudiciales formuladas en la parte dispositiva sobre la interpretación de la Directiva IVA, y suspende el procedimiento hasta que resuelva el Tribunal de Justicia.

1. Normas jurídicas pertinentes para resolver el litigio

a) Derecho nacional

Artículo 4, punto 14, letra b), de la UStG:

En virtud del artículo 4, punto 14, letra b), de la UStG, en su versión vigente desde el 1 de enero de 2009, estarán exentas las siguientes operaciones de entre las contempladas en el artículo 1, apartado 1, punto 1, de la UStG: las prestaciones de hospitalización y asistencia sanitaria, incluidos el diagnóstico, los exámenes médicos, la medicina preventiva, la rehabilitación, la asistencia al parto y las prestaciones de residencias de la tercera edad, así como las operaciones directamente relacionadas con éstas, realizadas por entidades de Derecho público. Las prestaciones contempladas en el artículo 4, punto 14, letra b), de la UStG están también exentas cuando son realizadas por:

aa) hospitales reconocidos en el sentido del artículo 108 del SGB V

[...]

cc) Los establecimientos a los que las instituciones titulares del seguro obligatorio de accidentes con arreglo al artículo 34 del SGB VII hagan partícipes en el suministro de servicios [...]

[...].

Artículo 108 del SGB V — Hospitales autorizados

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

1. clínicas universitarias [*omissis*],
2. Hospitales incluidos en el plan hospitalario de un Land (hospitales planificados), o
3. Hospitales que hayan celebrado el correspondiente contrato con las federaciones regionales de las cajas del seguro de enfermedad y con las federaciones de las cajas sustitutivas.

Artículo 109 del SGB V — Celebración de contratos de servicios con hospitales

[...]

(2) No se reconoce un derecho a celebrar un contrato de servicios con arreglo al artículo 108, punto 3, del SGB V.

(3) No podrá celebrarse un contrato de servicios en el sentido del artículo 108, punto 3, del SGB V cuando el hospital:

1. no ofrezca la garantía de un servicio de hospitalización económico y con capacidad de rendimiento,
2. [*omissis*] [No cumpla determinados requisitos de calidad], o
3. no sea necesario para que los asegurados reciban un servicio de hospitalización ajustado a sus necesidades.

[...]

Artículo 1 de la Krankenhausfinanzierungsgesetz (Ley de financiación hospitalaria; en lo sucesivo, «KHG»), Principio general

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

Artículo 6 Planificación hospitalaria y programas de inversión

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

b) Derecho de la Unión

Artículo 132, apartado 1, de la Directiva IVA

Con arreglo al artículo 132, apartado 1, de la Directiva IVA, los Estados miembros eximirán las siguientes operaciones:

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

2. Situación jurídica según el Derecho nacional; primera cuestión prejudicial

La demandante no es una entidad de Derecho público, de modo que sus operaciones no están exentas del impuesto en virtud del artículo 4, punto 14, letra b), primera frase, de la UStG. Además, la demandante no ha celebrado ningún contrato de servicios con las federaciones regionales de las cajas del seguro de enfermedad y con las federaciones de las cajas sustitutivas, ni ha sido incluida (hasta la fecha) en el plan hospitalario del Land de Baja Sajonia. Por lo tanto, tampoco se cumplen los requisitos de la exención que establece el artículo 4, punto 14, letra b), inciso aa), de la UStG. Dado que la demandante no celebró un acuerdo marco con la caja de accidentes [...] hasta el 1 de julio de 2012, solo puede invocar la exención prevista en el artículo 4, punto 14, letra b), inciso cc), de la UStG a partir de esta fecha.

Tanto la Sala Quinta del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario; en lo sucesivo, «Tribunal Supremo») como la Sala XI consideran que el artículo 4, punto 14, letra b), inciso aa), de la UStG no se ajusta a lo que el Derecho de la Unión exige en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA en la medida en que somete a una reserva de necesidad en materia de seguridad social la exención de la prestación efectuada en los hospitales explotados por empresas que no sean entidades de Derecho público [*omissis*].

La Sala se inclina por adherirse a la opinión jurídica de las Salas Quinta y Undécima del Tribunal Supremo. Dado que las federaciones regionales de las cajas del seguro de enfermedad y las federaciones de las cajas sustitutivas solo pueden celebrar un contrato de servicios con un hospital si ello es necesario para garantizar un tratamiento conforme con las necesidades de los asegurados (artículo 108, punto 3, del SGB V, en relación con el artículo 109, apartado 3, punto 3, del SGB V), y a la hora de incluir un hospital en el plan hospitalario conforme al artículo 1 de la KHG juegan cierto papel los aspectos de rentabilidad («contribuir a una tarifas por asistencia socialmente soportables»), rige *de facto* un principio «closed shop». En ese caso, un hospital (adicional) no tiene perspectivas de ser incluido en el plan hospitalario de su Land y, por tanto, de celebrar contratos de servicios con las cajas del seguro de enfermedad, si en dicho Land ya hay disponibles suficientes camas hospitalarios para una especialidad particular.

Ello tendría como consecuencia un trato distinto, en lo que respecta al impuesto sobre el volumen de negocios, a las prestaciones del mismo tipo realizadas por diferentes hospitales, cuando las ventajas concedidas a determinados hospitales en relación con los demás centros hospitalarios se basaría únicamente en el hecho de que aquellos se crearon antes y fueron los primeros en haber obtenido la inclusión en el plan hospitalario o los primeros en la celebración de contratos de servicios. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la interpretación que hace el legislador nacional de los elementos constitutivos contenidos en la Directiva IVA debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (sentencia de 10 de junio de 2010 — C-262/08 «CopyGene» Rec. 2010, p. I-5053). La Sala remitente no considera que una normativa como la del artículo 4, punto 14, letra b), inciso aa), de la UStG, que tiene por efecto contingentar *de facto* la exención y reservarla a los hospitales incluidos en primer lugar en el plan hospitalario, pueda ser compatible con el principio de neutralidad del impuesto en materia de competencia.

Por ello, mediante su primera cuestión, la Sala solicita al Tribunal de Justicia que declare si las disposiciones del artículo 4, punto 14, letra b), inciso aa), de la UStG son compatibles con el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA. La cuestión es pertinente para resolver el litigio, en la medida en que, en caso de conformidad de la norma nacional con el Derecho comunitario, debería desestimarse el recurso y ya no sería necesario determinar si las prestaciones hospitalarias realizadas por la demandante son socialmente comparables a las realizadas por las entidades de Derecho público.

3. Situación jurídica según el Derecho comunitario; segunda cuestión prejudicial

En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, la demandante podría invocar directamente el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA. Para resolver el litigio, sería pertinente determinar entonces si las prestaciones de servicios de hospitalización realizadas por la demandante y las demás relacionadas directamente con las mismas lo fueron en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público que prestan dichos servicios.

La Sala Undécima del Tribunal Supremo, que toma también como punto de partida la premisa de que el artículo 4, punto 14, letra b), inciso aa), de la UStG no interpreta correctamente del Derecho comunitario, se remite a la frase introductoria del artículo 132 de la Directiva y subraya que corresponde a cada Estado miembro, en el marco de su margen de apreciación, establecer las normas con arreglo a las cuales se concede el reconocimiento exigido [*omissis*]. Entiende que el legislador alemán solo se excedió de su facultad de apreciación en la medida en que, para reconocer la exención prevista en el artículo 4, punto 14, letra b), inciso aa), de la UStG, al remitirse al artículo 108 del SGB V, sometió a una reserva de necesidad la inclusión del hospital en un plan hospitalario o la celebración de un contrato de suministro, vulnerando así el principio de neutralidad. En cambio, la Sala Undécima del Tribunal Supremo no considera

objetable que en virtud de la remisión en cadena desde el artículo 4, punto 14, letra b), inciso aa), de la UStG, pasando al artículo 108, puntos 2 y 3, del SGB V, hasta los artículos 1 y 6 de la KHG y al artículo 109 del SGB V, la capacidad de rendimiento del hospital en términos de personal, espacio y material y la rentabilidad de la gestión sean un requisito previo para el reconocimiento de la ventaja fiscal prevista en el artículo 4, punto 14, letra b), inciso aa), de la UStG. En efecto, ignorar por completo las condiciones establecidas por el legislador nacional equivaldría a privar a los Estados miembros del margen de apreciación que se les confiere [*omissis*].

La Sala remitente alberga dudas sobre si, en un caso en el que la norma fiscal nacional remite a un sistema complejo de normas extrafiscales y en el que la aplicación del conjunto de estas conduce a una interpretación no conforme con el Derecho comunitario de la norma de exención fiscal, el margen de apreciación concedido al legislador nacional pueda preservarse postulando que no sean aplicables únicamente aquellos requisitos de hecho de las normas extrafiscales, que directamente hacen que la disposición nacional de exención fiscal sea contraria al Derecho comunitario, mientras que los demás requisitos de hecho de las normas extrafiscales seguirán siendo aplicables. En efecto, según la Sala remitente, la cuestión que se plantea se refiere a si responde efectivamente a la voluntad del legislador nacional y sirve para preservar su margen de apreciación en la adaptación del Derecho nacional a la Directiva IVA que el reconocimiento de la ventaja fiscal no se haga depender de un examen de la necesidad del hospital, incompatible con el Derecho comunitario, sino de otros criterios de decisión que el legislador nacional probablemente ni siquiera habría tenido en cuenta si, por otra parte, hubiera tenido conocimiento de la no conformidad comunitaria en todo lo demás.

La Sala se pregunta si debe procederse a un examen de la rentabilidad del hospital para la interpretación de la «comparabilidad de las condiciones sociales» a los efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA [*omissis*]. En este contexto, procede señalar asimismo que un hospital especializado, como la demandante, que efectúa tratamientos neuroquirúrgicos particularmente complejos y difíciles, debe ofrecer necesariamente sus prestaciones a un coste más elevado que un hospital que efectúa, en gran parte, tratamientos médicos sencillos que no requieren costosos equipamientos médicos. Por ello, la Sala estima que el importe del coste propio de un hospital no constituye un criterio apropiado para apreciar si el hospital ofrece sus prestaciones en condiciones sociales comparables a las ofrecidas por un hospital público. Por último, sería exigir demasiado tanto a la Administración tributaria como a los órganos jurisdiccionales de lo tributario imponerles, en cualquier caso, un examen exhaustivo de la rentabilidad y de la capacidad de rendimiento para poder pronunciarse sobre la exención de las operaciones.

Por consiguiente, la Sala estima procedente que, en una situación en la que el legislador nacional no ha adaptado correctamente el Derecho nacional a las disposiciones del Derecho comunitario, se admita la posibilidad de invocar

directamente el Derecho comunitario y de interpretar de manera autónoma la disposición pertinente de este Derecho. Por lo tanto, en el caso de autos, la Sala considera que la cuestión de si la demandante presta sus servicios hospitalarios en condiciones socialmente comparables a las de un hospital de Derecho público es pertinente para la solución del litigio. La Sala se inclina por responder a la cuestión de si las condiciones sociales son comparables atendiendo no a los procesos operativos ni a las estructuras de costes del hospital, sino al punto de vista de la situación de los pacientes. En este caso, las condiciones serán socialmente comparables cuando los costes de la mayor parte de los pacientes sean asumidos por organismos de la seguridad social.

La pertinencia de la segunda cuestión prejudicial se deriva del hecho de que, para interpretar el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva IVA, la Sala remitente desea basarse en criterios de interpretación distintos de los utilizados por el Tribunal Supremo como instancia de apelación.

III.

La remisión al Tribunal de Justicia tiene como base jurídica el artículo 267, párrafo segundo, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

IV.

[Cuestiones procesales]