

Asunto C-657/19**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

4 de septiembre de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

10 de abril de 2019

Parte demandada y recurrente en casación:

Finanzamt D

Parte demandante y recurrida en casación:

E

Objeto del procedimiento principal

Impuesto sobre el valor añadido, redacción de dictámenes para cajas del seguro de enfermedad y de dependencia

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

Cuestiones prejudiciales

- «1) En circunstancias como las del procedimiento principal en que un sujeto pasivo, por cuenta del Servicio Médico del Seguro de Enfermedad, redacta dictámenes sobre el estado de dependencia de los pacientes, ¿existe una actividad comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido?»

- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial:
- a) Para el reconocimiento de una empresa como organismo de carácter social en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE, ¿basta con que dicha empresa preste servicios como subcontratista por cuenta de una institución reconocida por el Derecho nacional como organismo de carácter social en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE?
 - b) En caso de respuesta negativa a la letra a) de la segunda cuestión prejudicial: En circunstancias como las del procedimiento principal, ¿el hecho de que las cajas del seguro de enfermedad y de dependencia asuman a tanto alzado los costes de un organismo reconocido con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE basta para que un subcontratista de dicho organismo se considere también como organismo reconocido?
 - c) En caso de respuesta negativa a las letras a) y b) de la segunda cuestión prejudicial: ¿Puede un Estado miembro supeditar el reconocimiento del carácter social de un organismo a que el sujeto pasivo haya celebrado efectivamente un contrato con una institución de la seguridad social o de asistencia social, o para dicho reconocimiento basta con que, con arreglo al Derecho nacional, fuese posible celebrar tal contrato?»

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en particular, sus artículos 132 y 134

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), especialmente su artículo 4

Sozialgesetzbuch – Elftes Buch – Soziale Pflegeversicherung (Código de la Seguridad Social, Libro XI, Seguro de dependencia; en lo sucesivo, «SGB XI»), en especial sus artículos 18, 53a y 53b

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Directrices de la Federación de Cajas de Dependencia para la redacción de dictámenes de dependencia; en lo sucesivo, «Directrices sobre dictámenes»), especialmente su sección B 1

Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Directrices de la Federación

de Cajas de Dependencia para su colaboración con otros expertos independientes; en lo sucesivo, «Directrices sobre expertos independientes»), especialmente su apartado 2

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 En cada Bundesland (Estado federado) alemán existe un grupo de trabajo llamado «Medizinischer Dienst der Krankenversicherung» (Servicio Médico del Seguro de Enfermedad; en lo sucesivo, «MDK») que, entre otras funciones, tiene la de emitir dictámenes sobre el estado de dependencia de los asegurados para las cajas de dependencia constituidas en las cajas del seguro de enfermedad. Los dictámenes los redactan médicos, profesionales de asistencia y otros especialistas que el MDK pone temporalmente a disposición para hacer frente a la acumulación de trabajo corriente. Para resolver picos de solicitudes y solicitudes de dictámenes especiales, el MDK puede recurrir a los servicios de médicos, profesionales de asistencia y otros especialistas cualificados como personal externo. El MDK asume la responsabilidad de los dictámenes emitidos, incluso cuando se sirve de expertos externos. Los requisitos de cualificación de los peritos están minuciosamente regulados.
- 2 La demandante es una enfermera cualificada, con formación médica básica y estudios superiores en ciencias de la enfermería, además de estudios complementarios en gestión de calidad en el ámbito asistencial. En su actividad empresarial también desarrollaba una actividad docente como profesora en este campo sujeta a tributación.
- 3 Entre los años 2012 y 2014, la demandante redactó diversos dictámenes sobre el estado de dependencia de distintos pacientes para el MDK de Baja Sajonia (en lo sucesivo, «MDK NS»), en calidad de experta externa. El MDK NS le liquidaba mensualmente estos servicios, sin incluir el impuesto sobre el volumen de negocios. La demandante declaraba la facturación procedente de la emisión de dictámenes como exenta de dicho impuesto, pero se deducía íntegramente el impuesto soportado por todas las prestaciones que adquiría.
- 4 El Finanzamt (oficina tributaria) demandado consideró que la actividad de emisión de dictámenes no está exenta del impuesto ni con arreglo al Derecho nacional ni al Derecho de la Unión. Por lo tanto, incrementó la facturación declarada hasta el momento hasta el importe neto liquidado al MDK NS y, mediante resoluciones de 3 de febrero de 2015, liquidó el impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a los ejercicios 2012 y 2013 y los pagos a cuenta del impuesto correspondientes a los tres primeros trimestres de 2014.
- 5 Contra esta resolución, la demandante interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) competente. Este estimó el recurso en su mayor parte, esencialmente con el argumento de que la emisión de dictámenes en materia asistencial constituye una «prestación de servicios directamente relacionada con la asistencia social y con la Seguridad

Social» exenta, remitiéndose directamente al Derecho de la Unión. En su opinión, con la posibilidad que desde noviembre de 2012 prevé la ley de que las cajas de asistencia encarguen a expertos independientes la redacción de dictámenes sobre sus asegurados, se reconoce también a la demandante como organismo de carácter social en virtud de la delegación del MDK NS.

- 6 Mediante el recurso de casación interpuesto ante el órgano jurisdiccional remitente, el Finanzamt alega una infracción del Derecho sustantivo. En esencia, argumenta que la legislación nacional sobre exenciones del impuesto no prevé la exención de la actividad controvertida de emisión de dictámenes. Dado que, en su opinión, dicha normativa es conforme al Derecho de la Unión, no ha lugar a la invocación directa de este Derecho. Por otro lado, considera que no consta que la caja de asistencia hubiese asumido conscientemente los costes de la actividad de emisión de dictámenes de la demandante.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 7 El resultado del litigio depende de una decisión del Tribunal de Justicia sobre la interpretación de la Directiva 2006/112.

Apreciación del litigio según el Derecho nacional

- 8 Con arreglo al Derecho nacional, las prestaciones controvertidas están sujetas al impuesto, ya que no se cumplen los requisitos de la exención que impone el artículo 4 de la UStG.
- 9 No se trata en este caso de una «asistencia sanitaria a personas físicas» en el sentido del artículo 4, punto 14, de la UStG, ya que la actividad del MDK y, por tanto, también de la demandante en cuanto a la emisión de dictámenes tan solo sirve de fundamento para poder determinar en qué medida un asegurado tiene derecho al reembolso de los costes con arreglo a la Gesetz über die Pflegeversicherung (Ley del seguro de dependencia). La función del MDK consiste en emitir dictámenes con fines del seguro social, no en la terapia.
- 10 Por su parte, los servicios de la demandante tampoco son prestaciones de asistencia o cuidado de personas a efectos del artículo 4, punto 16, de la UStG.
- 11 Por último, tanto con arreglo al artículo 4, punto 15, de la UStG como al punto 15a de la misma norma, solo está exenta del impuesto la facturación de los organismos que allí se mencionan (por ejemplo, las instituciones de la seguridad social o el MDK). La demandante, que no pertenece al MKD, no cumple este requisito.
- 12 A este respecto procede tener en cuenta que el artículo 4, puntos 15 y 15a, de la UStG solo exime del impuesto las prestaciones de asistencia social y de la seguridad social, pero no las prestaciones directamente relacionadas con ellas, como dispone el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112. Por lo

tanto, quizá sea lícito que la demandante invoque directamente la exención de sus servicios con arreglo a esta última disposición, aunque el órgano jurisdiccional remitente albergue dudas al respecto.

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 13 Con la primera cuestión prejudicial se pretende aclarar si la actividad de emisión de dictámenes de la demandante ha de incluirse en el concepto de «prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social» a efectos del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112.
- 14 Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones previstas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 no se refieren a todas las actividades de interés general, sino únicamente a las que se enumeran y describen de manera detallada (véase, por ejemplo, la sentencia de 14 de marzo de 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, apartado 17). Por lo tanto, tampoco se puede considerar como organismo reconocido por el Estado miembro toda persona que ejerza una actividad de interés general (sentencia de 28 de julio de 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* y otros, C-543/14, EU:C:2016:605, apartados 60 y siguientes).
- 15 Los términos empleados para designar las exenciones mencionadas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general, establecido en el artículo 2 de esa Directiva, de que el IVA se percibe por cada prestación efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, esta regla de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones establecidas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 deban interpretarse de tal manera que estas queden privadas de efectos (sentencias de 4 de mayo de 2017, *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, apartado 23 y de 14 de marzo de 2019, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, apartado 19).
- 16 En el presente caso, las prestaciones de la caja de asistencia son prestaciones exentas de asistencia social y de seguridad social. La caja de asistencia es un organismo reconocido con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112.
- 17 Sin embargo, la emisión de dictámenes por parte de la demandante no constituye ninguna prestación de asistencia social ni de seguridad social, puesto que esta actividad simplemente sirve como apoyo para la adopción de decisiones sobre las prestaciones por parte de la caja de asistencia. No basta con que las prestaciones del MDK (y menos cuando se sirve de terceros para realizarlas) se realicen sobre la base del SGB XI y sean de interés general.

- 18 Sin embargo, no está claro si la actividad de emisión de dictámenes constituye una prestación «directamente relacionada» con la asistencia social o con la Seguridad Social en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112.
- 19 Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una prestación directamente relacionada con otra actividad beneficiada puede estar exenta cuando la propia actividad principal es una actividad exenta y tanto la una como la otra son realizadas por una de las entidades contempladas por el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 (sentencias de 9 de febrero de 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, apartados 21 y 22, y de 14 de junio de 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, apartados 34 y 36).
- 20 Sin embargo, de acuerdo con la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente, no se trata de prestaciones directamente relacionadas con la asistencia social cuando no se realizan a favor de personas necesitadas, sino de una empresa que las necesita para realizar sus propias prestaciones exentas del impuesto a favor de los correspondientes pacientes o personas necesitadas. Es lo que sucede, por ejemplo, con la cesión de personal o con los servicios generales de dirección y administración.
- 21 A ello no se opone que, conforme a la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente, también pueda existir facturación exenta con arreglo al artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 cuando las prestaciones no se realicen a favor de pacientes o cajas de asistencia. En efecto, para que opere la exención prevista en dicha disposición no es relevante la naturaleza del destinatario, puesto que el requisito personal de la exención atiende a quién efectúa la prestación, que ha de ser un profesional médico o sanitario. Pero no está claro que este razonamiento sea trasladable al artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112.
- 22 En su sentencia de 20 de noviembre de 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), en una situación similar, el Tribunal de Justicia no consideró que operase la exención del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112.
- 23 Sin embargo, si se tratase aquí de una facturación «directamente relacionada», la prestación de la demandante sería «indispensable» para la actividad de la caja de asistencia en el sentido del artículo 134, letra a), de la Directiva 2006/112, de modo que no quedaría excluida de la exención. En efecto, para poder hacer una valoración global de la situación de dependencia, en particular de la discapacidad y de la necesidad de la ayuda, es indispensable la intervención de profesionales de asistencia y otros especialistas, bien empleados del MDK o bien en quienes delegue para el caso concreto. Además, la actividad de la demandante no se realiza en competencia directa con las actividades de empresas comerciales sometidas al IVA [artículo 134, letra b), de la Directiva 2006/112].

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 24 La segunda cuestión prejudicial se refiere al concepto de «organismo de carácter social» a efectos del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en principio este término es suficientemente amplio para incluir a personas físicas y entidades privadas con ánimo de lucro (véase, por ejemplo, la sentencia de 28 de noviembre de 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, apartado 28).
- 25 Con arreglo a las sentencias de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473), apartados 54 y 58, y de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716), apartado 26, el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 no precisa los requisitos y modalidades del reconocimiento. Más bien, corresponde al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse el necesario reconocimiento a tales entidades. A este respecto las autoridades nacionales deben tomar en consideración los elementos pertinentes, de acuerdo con el Derecho de la Unión y bajo el control de los tribunales nacionales. Entre dichos elementos, de acuerdo con la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente, figuran los siguientes:
- la existencia de disposiciones concretas, nacionales o regionales, legales o de carácter administrativo, fiscales o de seguridad social;
 - 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, y
 - la asunción de la mayor parte los costes de las prestaciones en cuestión por las cajas de enfermedad o por otros organismos de la Seguridad Social.

Sobre la segunda cuestión prejudicial, letra a)

- 26 Si bien, de acuerdo con la actual jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente, el MDK está reconocido por el artículo 4, punto 15a, de la UStG como organismo de asistencia social a efectos del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, este reconocimiento no se extiende a sus subcontratados. Así se deduce, en particular, del hecho de que la disposición correspondiente, el artículo 4, punto 15a, de la UStG, que se aplica solo a las prestaciones del MDK, atiende a una característica personal, de conformidad con el Derecho de la Unión. El principio de la libre elección del modelo organizativo no implica que sea posible prescindir de dicha característica.
- 27 No obstante, no está claro si se deduce una conclusión diferente del hecho de que ahora, con las Directrices sobre dictámenes, existan disposiciones aprobadas por el Ministro Federal de Sanidad que regulan de forma rudimentaria el recurso a terceros por el MDK para emitir dictámenes, disposiciones que solo son

vinculantes para el MDK. Esto podría constituir un reconocimiento suficiente, aunque el perito esté subcontratado.

Sobre la segunda cuestión prejudicial, letra b)

- 28 En caso de que no baste por sí sola la condición de subcontratista, será preciso aclarar si la asunción a tanto alzado de los costes de la empresa principal por parte de las cajas del seguro de enfermedad o de asistencia basta para poder considerar a un subcontratista organismo reconocido a efectos del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112.
- 29 En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que para el reconocimiento como entidad social se pueden tomar en consideración elementos pertinentes, como, entre otros, 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 (sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, apartado 31).
- 30 Los fondos necesarios para la emisión de dictámenes por el MDK los reúnen las cajas del seguro de enfermedad por medio de una contribución calculada en función del número de afiliados residentes en la jurisdicción del MDK. La asignación de estos fondos se lleva a cabo con independencia de si el MDK ha recurrido a terceros para el cumplimiento de sus funciones. Por lo tanto, en el presente caso las cajas del seguro de enfermedad y de asistencia han asumido, en definitiva, todos los costes de la actividad de emisión de dictámenes realizada por la demandante.
- 31 No obstante, al transponer el artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 en el Derecho nacional, respecto a la necesaria asunción de los costes por las cajas del seguro de enfermedad u otros organismos de seguridad social, el legislador alemán ha elegido parcialmente el término «retribución». Conforme a la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente, la existencia de una «retribución» requiere que la institución competente conozca las prestaciones realizadas por un subcontratista a favor de otra empresa en el marco de la actividad beneficiada y esté dispuesta a asumir los costes correspondientes, aunque sea de forma indirecta. En cambio, si quien asume los costes no retribuye las prestaciones del subcontratista, sino únicamente las del prestador de servicios, no existe la asunción de costes necesaria para apreciar el reconocimiento a efectos del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112.
- 32 En el presente caso se desconoce si, al asumir a tanto alzado los costes del MDK, la caja de asistencia conocía las prestaciones que realizaban los distintos subcontratistas y estaba dispuesta también a «retribuir» estas prestaciones. En caso de que no fuese suficiente una financiación indirecta procedería devolver el asunto al Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario).

Sobre la segunda cuestión prejudicial, letra c)

- 33 En caso de que se responda afirmativamente a la primera cuestión prejudicial y no baste la condición de subcontratista, será preciso aclarar también si, cuando una institución de seguridad social asume indirectamente los costes, el reconocimiento como organismo de carácter social puede supeditarse a que el sujeto pasivo haya celebrado efectivamente un contrato con una institución de seguridad social o de asistencia social, o si basta para el reconocimiento con que, con arreglo al Derecho nacional, fuese posible celebrar tal contrato.
- 34 Conforme a la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente, la asunción de los costes solo implica dicho reconocimiento a efectos del artículo 132, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 si está prevista por la ley. Por lo tanto, solo puede producirse un reconocimiento en virtud de una asunción de costes contractualmente pactada si existe una base legal para la celebración de ese contrato.
- 35 De acuerdo con esta jurisprudencia, cuando la ley solo impone algunas exigencias a la celebración del contrato, la mera posibilidad de su celebración ya es suficiente. En cambio, si la ley impone numerosas condiciones a la celebración del contrato, no basta con la capacidad abstracta de asunción de los costes.
- 36 El artículo 18, apartado 1, primera frase, del SGB XI fue modificado con efectos a partir del 30 de octubre de 2012, de manera que ahora son las cajas de asistencia —en lugar del MDK— quienes pueden encomendar también a otros expertos independientes que examinen si se cumplen los requisitos de dependencia y el grado de la misma.
- 37 En caso de delegación directa en expertos independientes, las cajas de asistencia deben observar las Directrices sobre expertos independientes adoptadas con arreglo al artículo 53b del SGB XI, donde se regulan pormenorizadamente (por ejemplo, en su apartado 2) los requisitos de cualificación de los peritos en los que delegan las cajas de asistencia. Esto podría interpretarse en el sentido de que existe un contrato, siempre que así lo admita el Derecho de la Unión.