Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 27 de marzo de 2014*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — IVA — Ámbito de aplicación — Determinación de la base imponible — Concepto de "subvención directamente vinculada al precio" — Abono de una cantidad a tanto alzado por parte de la caja nacional del seguro de enfermedad a las residencias para personasmayores dependientes»

En el asunto C-151/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la cour administrative d'appel de Versailles (Francia), mediante resolución de 7 de marzo de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de marzo de 2013, en el procedimiento entre

Le Rayon d'Or SARL

y

Ministre de l'Économie et des Finances,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. A. Borg Barthet, Presidente de Sala, y la Sra. M. Berger y el Sr. F. Biltgen (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretario: Sr. V. Tourrès, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de enero de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Le Rayon d'Or SARL, por M[es] A. Grousset, E. Ashworth y F. Bertacchi, avocats;

— en nombre del Gobierno francés, por los Sres. D. Colas y J.-S. Pilczer, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. C. Soulay y L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: francés.

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y del artículo 73 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; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre Le Rayon d'Or SARL (en lo sucesivo, «Rayon d'Or»), sociedad establecida en Francia, y la Administración tributaria, representada por el Ministro de Economía y Hacienda, en relación con el cálculo de la prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») aplicable a una residencia para personas mayores dependientes (en lo sucesivo, «RPMD»)

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva tiene el siguiente tenor:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.»

4 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva dispone:

«En el interior del país

1. La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios […], por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».

5 El artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva enumera una serie de exenciones del IVA en favor de ciertas actividades de interés general. De este modo, 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 abusos, concretamente:

«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 estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos;

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

6 Conforme a lo dispuesto en sus artículos 411 y 413, la Directiva IVA, a partir del 1 de enero de 2007, derogó la normativa anterior de la Unión en materia de IVA, en particular la Sexta Directiva, y la sustituyó. Las disposiciones de la Directiva IVA son sustancialmente idénticas a las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva.

7 A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Directiva IVA:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]»

8 El artículo 73 de la Directiva IVA, que sustituyó al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, dispone:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

9 El artículo 132, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva IVA tiene el siguiente tenor:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

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

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

10 El artículo 174, apartado 1, de la Directiva IVA dispone:

«1. La prorrata de deducción será la resultante de una fracción en la que figuren las cuantías siguientes:

a) en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, sin incluir el IVA, relativa a las operaciones que generen el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 168 y 169;

b) en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, sin incluir el IVA, relativa a las operaciones incluidas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción.

Los Estados miembros podrán incluir en el denominador la cuantía de las subvenciones que no estén directamente vinculadas al precio de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios contempladas en el artículo 73.»

Derecho francés

11 Como se desprende de la resolución de remisión, el artículo 256 del code général des impôts (en lo sucesivo, «CGI») dispone:

«Estarán sujetas al [IVA] las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.»

12 Con arreglo al artículo 261, apartado 4, número 1 *ter,* del CGI, «estarán exentos del [IVA] los cuidados dispensados por residencias privadas para personas mayores indicadas en el artículo L. 312-1, apartado I, número 6, del code de l'action sociale et des familles, cubiertos por una suma a tanto alzado global anual por cuidados, conforme al artículo L. 174-7 du code de la sécurité sociale».

13 El artículo 266, apartado 1, letra a), del CGI dispone:

«1. La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios [...], por la totalidad de los importes, valores, bienes o servicios que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, como contraprestación, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

14 A tenor del artículo L. 174-7 del Code de la sécurité sociale:

«Los gastos derivados de los cuidados médicos prestados a los asegurados sociales y a los beneficiarios de la ayuda social en los establecimientos y servicios indicados en el artículo L. 162-24-1 serán sufragados por los regímenes de seguro de enfermedad o de ayuda social, conforme a las modalidades establecidas por reglamento, eventualmente mediante la fijación de sumas a tanto alzado.»

15 Con arreglo al artículo L. 313-12 del code de l'action sociale et des familles, las RPMD que hayan firmado un convenio plurianual con el Presidente del conseil général y la autoridad competente del Estado percibirán una suma a tanto alzado global relativa a las prestaciones de cuidados que realizan.

16 El artículo R. 314-158 del code de l'action sociale et des familles reza del siguiente modo:

«Las prestaciones realizadas por los centros o los establecimientos mencionados en el artículo L. 313-12 [...] incluyen:

1º una tarifa diaria correspondiente al alojamiento;

2º una tarifa diaria correspondiente a la dependencia;

3º una tarifa diaria correspondiente a los cuidados.»

17 El artículo R. 314-161 del code de l'action sociale et des familles dispone:

«La tarifa correspondiente a los cuidados cubre las prestaciones médicas y sanitarias necesarias para tratar enfermedades físicas y psíquicas de las personas que residen en el establecimiento y las prestaciones sanitarias correspondientes a los cuidados vinculados a la situación de dependencia de las personas acogidas.»

18 Según las indicaciones del tribunal remitente, las modalidades de cálculo de la «suma a tanto alzado por cuidados» tienen en cuenta el número de residentes que vive en cada establecimiento y su nivel de dependencia, apreciados con arreglo a los criterios establecidos en los artículos R. 314-170 y R. 314-171 del code de l'action sociale et des familles, y los coeficientes fijados sobre la base de datos históricos determinados a escala nacional y actualizados anualmente en función de los gastos medios de todas las RPMD.

Hechos del litigo principal y cuestión prejudicial

19 Rayon d'Or, que explota una RPMD, consideró que los importes que le abona el seguro de enfermedad como «suma a tanto alzado por cuidados» no están incluidos en el ámbito de aplicación del IVA y que, en consecuencia, estos importes no deben tenerse en cuenta para la determinación de la prorrata de deducción del IVA que les es aplicable para los años 2006 a 2008. Por tanto, llevó a cabo una rectificación, para los años de que se trata, del importe deducible y solicitó a la Administración tributaria que le reembolsara 60.064 euros.

20 Como la Administración tributaria desestimó esta solicitud, Rayon d'Or interpuso recurso contencioso-administrativo ante el tribunal administratif de Montreuil. Toda vez que dicho tribunal no estimó su recurso, Rayon d'Or entabló un recurso de apelación ante la cour administrative d'appel de Versailles.

21 En dicha sede, Rayon d'Or reiteró su punto de vista, según el cual las disposiciones nacionales, en la medida en que tienen por efecto eximir del IVA los importes que corresponden a la «suma a tanto alzado por cuidados» y que, según esta sociedad, no están incluidos en el ámbito de aplicación de dicho impuesto, son contrarios a la Sexta Directiva y a la Directiva IVA. En apoyo de sus tesis, Rayon d'Or alegó que las modalidades de cálculo de la «suma a tanto alzado por cuidados» no permiten calificarla de «subvención directamente vinculada al precio» de las prestaciones de cuidados dispensadas por la RPMD a los residentes.

22 En efecto, a su juicio, en primer lugar, las prestaciones dispensadas a los residentes no están definidas *a priori* ni son individualizadas y su precio no se pone en conocimiento de los residentes. En segundo lugar, toda vez que el legislador nacional formuló el principio de la gratuidad de los cuidados médicos prestados en las RPMD, se garantiza a los residentes el derecho a la gratuidad con independencia del importe de la subvención concedida a la residencia y su grado de adecuación a los costes que esta subvención tiene por objeto cubrir. Por último, el importe de la dotación financiera percibida por una residencia determinada no coincide con el coste real de los cuidados.

23 Con carácter principal, la Administración tributaria alegó que la «suma a tanto alzado por cuidados» no se analiza como una subvención, sino como un sistema de tarificación y que el hecho de que la tarificación se establezca sobre la base de las necesidades de cuidados no obsta a que se califique de «prestación de carácter oneroso». Con carácter subsidiario, esta Administración sostuvo, en particular, que existe un vínculo directo e inmediato entre el abono de la «suma a tanto alzado por cuidados» y las prestaciones de cuidados prestadas a los beneficiarios. Ciertamente, la prestación no está necesariamente individualizada, pero es individualizable. Además, adujo que Rayon d'Or tiene la obligación legal de dispensar los cuidados de que se trata, cuyo precio no tiene ni que ser abonado por los beneficiarios ni ser proporcional al valor de los servicios.

24 En esas circunstancias, la cour administrative d'appel de Versailles decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la [Sexta] Directiva, reproducido en el artículo 73 de la Directiva [IVA], ¿debe interpretarse en el sentido de que la "suma a tanto alzado por cuidados" abonada por las cajas del seguro de enfermedad a las [RPMD], con arreglo a lo dispuesto en el artículo L. 174-7 del code de la sécurité sociale, y exenta del [IVA] en virtud del artículo 261, apartado 4, número 1 *ter,* del code général des impôts constituye una subvención directamente vinculada al precio de las prestaciones de cuidados dispensados a los residentes y que, en cuanto tal, está comprendida en el ámbito de aplicación del [IVA]?»

Sobre la cuestión prejudicial

25 Con carácter preliminar, debe recordarse que, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este Tribunal proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio que se le ha planteado. Desde este punto de vista, incumbe, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular las cuestiones que se le han planteado (véanse, en particular, las sentencias Haug, C-286/05, EU:C:2006:296, apartado 17; Campina, C-45/06, EU:C:2007:154, apartado 30, y Hewlett-Packard Europe, C-361/11, EU:C:2013:18, apartado 35).

26 Para ello, el Tribunal de Justicia puede extraer del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional nacional y, especialmente, de la motivación de la resolución de remisión, las normas y los principios del Derecho de la Unión que requieren una interpretación, teniendo en cuenta el objeto del litigio principal (véase la sentencia Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, apartado 58).

27 En el caso de autos, se desprende de la resolución de remisión que el litigio principal versa en esencia sobre si un pago a tanto alzado como la «suma a tanto alzado por cuidados» está incluido en el ámbito de aplicación del IVA y debe tenerse en cuenta para calcular la prorrata de deducción.

28 Por consiguiente, la cuestión debe entenderse en el sentido de que tiene por objeto, en esencia, a saber, si el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados efectuadas a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.

29 Para dar respuesta a esta cuestión, es preciso recordar, por una parte, que, en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva, que define el ámbito de aplicación del IVA, están sujetas al IVA las «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» y que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véanse, en particular, las sentencias Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 14; Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, apartado 39, y RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, apartado 24).

30 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las subvenciones directamente vinculadas al precio de una operación imponible no son sino una situación de entre las previstas en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, y que, con independencia de la situación particular

de que se trate, la base imponible de una prestación de servicios está constituida, en cualquier caso, por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de junio de 2002, Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, apartados 23 y 25).

31 Toda vez que el artículo 73 de la Directiva IVA, que ha sustituido al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, es en esencia idéntico a esta disposición, la jurisprudencia citada en los dos apartados precedentes y sus desarrollos posteriores se aplican *mutatis mutandis* a este artículo 73.

32 Ahora bien, debe declararse que las RPMD perciben la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal abonada por la caja nacional del seguro de enfermedad como contrapartida de los servicios de cuidados que prestan, según diferentes fórmulas, a sus residentes.

33 En efecto, en primer lugar, como reconoció Rayon d'Or en la vista, las RPMD están obligadas a prestar realmente, como contrapartida del pago de dicha cantidad a tanto alzado, prestaciones de servicios a sus residentes.

34 En segundo lugar, para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se ha efectuado «a título oneroso», en el sentido de dicha Directiva, no se exige que la contraprestación de dicha entrega o prestación se obtenga directamente del destinatario de ésta, sino que la contraprestación puede también obtenerse de un tercero (véase, en este sentido, la sentencia Loyalty Management UK y Baxi Group, C-53/09 y C-55/09, EU:C:2010:590, apartado 56).

35 El que, en el litigio principal, el beneficiario directo de las prestaciones de servicios de que se trate no sea la caja nacional del seguro de enfermedad que abona la cantidad a tanto alzado, sino el asegurado, no puede, contrariamente a lo que sostiene Rayon d'Or, romper el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y la contrapartida recibida.

36 Por último, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que cuando, como en el litigio principal, la prestación de servicios controvertida se caracteriza, en particular, por la disponibilidad permanente del prestador de servicios para llevar a cabo, en el momento oportuno, las prestaciones de cuidados requeridas por los residentes, no es necesario, para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida, demostrar que un pago se vincula a una prestación de cuidados individualizada y puntual efectuada bajo petición de un residente (véase, en este sentido, la sentencia Kennemer Golf, EU:C:2002:200, apartado 40).

37 Por consiguiente, el que las prestaciones de servicios dispensadas, en el litigio principal, a los residentes no estén definidas *a priori* ni sean individualizadas y el que la remuneración se abone en forma de una cantidad a tanto alzado tampoco puede afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina *a priori* y siguiendo criterios establecidos.

38 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado, como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal, constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.

Costas

39 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declara:

El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), 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, y el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado, como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal, constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una residencia para personas mayores dependientes en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido.

Firmas