SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 11 de enero de 2001 *

En el asunto C-76/99,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. E. Traversa, en calidad de Agente, asistido por M[e] N. Coutrelis, Abogado, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Francesa, representada por la Sra. K. Rispal-Bellanger y el Sr. S. Seam, en calidad de Agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

que tiene por objeto que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta

* Lengua de procedimiento: francés.

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), al percibir el impuesto sobre el valor añadido sobre las cantidades fijas cobradas por la transmisión de muestras para efectuar análisis médicos,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres. V. Skouris, Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Sexta, R. Schintgen y la Sra. F. Macken (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. N. Fennelly;
Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, Jefe de División;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídos los informes orales de las partes en la vista celebrada el 29 de marzo de 2000;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de mayo de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 3 de marzo de 1999, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso un recurso, con arreglo al artículo 169 del Tratado CE (actualmente artículo 226 CE), con objeto de que se declare que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al percibir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») sobre las cantidades fijas cobradas por la transmisión de muestras para efectuar análisis médicos.

El marco jurídico

La normativa comunitaria

2 El artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva establece:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la

aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

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

La normativa nacional

3 Del artículo 261-4-1° del code général des impôts francés se desprende que los trabajos de análisis clínicos están exentos del IVA.

4 A tenor del apartado 1 de la Instrucción 3 A-7-82, de 6 de abril de 1982, del ministre de l'Économie, des Finances et du Budget, dicha disposición tiene por objeto eximir los análisis biológicos destinados «a facilitar la prevención, el diagnóstico y el tratamiento de las enfermedades humanas».

5 Con arreglo al artículo L. 760, párrafo quinto, del code de la santé publique, la transmisión de una muestra entre dos laboratorios para ser analizada sólo puede

efectuarse en ejecución de un contrato denominado «de colaboración» celebrado previamente entre ellos, sin perjuicio de los actos contemplados en el artículo L. 759 y de los actos muy especializados cuya lista se fija mediante Orden ministerial, previa consulta a la Comisión nacional permanente de biología médica.

6 En cuanto a los análisis efectuados en el marco de contratos de colaboración, la exención del IVA se aplica no sólo a los gastos de toma y de análisis de las muestras, sino también a los gastos que se derivan de la transmisión de las muestras para que sean analizadas. Además, el laboratorio que toma la muestra y la transmite es, con arreglo al artículo L. 760, párrafo octavo, del code de la santé publique, jurídicamente responsable frente al paciente tanto del análisis como de su facturación.

7 Por el contrario, los actos de análisis contemplados en el artículo L. 759 del code de la santé publique y los actos muy especializados no pueden ser objeto de contratos de colaboración. A este respecto, el artículo L. 759 del code de la santé publique establece que la ejecución de análisis clínicos que precisen una aptitud especial o el empleo de productos que presenten un peligro particular o de técnicas excepcionalmente delicadas o recientes se puede reservar para determinados laboratorios o categorías de personas. El Ministre de la santé establece la lista de los laboratorios así autorizados.

8 Para garantizar la cobertura de todo el territorio francés, los pacientes que necesiten tales análisis especializados pueden acudir al laboratorio elegido por ellos para efectuar la toma de la muestra, el cual transmitirá dicha muestra a un laboratorio especializado en el marco de contratos denominados «de retribución fija».

9 El artículo L. 760, último párrafo, del code de la santé publique, en su versión modificada por el artículo 36 de la Ley nº 94-43, de 18 de enero de 1994, establece que el laboratorio que efectúe análisis especializados en el marco de tales contratos deberá abonar al laboratorio que tomó la muestra una cantidad fija por la transmisión de dicha muestra, que se conoce como «honorarios de transmisión», cuyo importe se fija mediante Orden ministerial.

10 En los contratos denominados de retribución fija, el laboratorio especializado factura directamente al paciente el análisis, que no está sometido al IVA, de la muestra transmitida por el laboratorio que la tomó. El laboratorio que tomó la muestra factura al paciente el importe de esta prestación, que tampoco está sometida al IVA. Por el contrario, con arreglo al apartado 3 de la Instrucción 3 A-7-82, los honorarios de transmisión abonados por el laboratorio que efectuó el análisis al laboratorio que tomó la muestra están sometidos al IVA.

El procedimiento administrativo previo

11 Por considerar que la referida sujeción al IVA era contraria al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, mediante escrito de 7 de julio de 1997, la Comisión formuló, con arreglo al artículo 169 del Tratado, sus imputaciones al respecto y requirió al Gobierno francés para que presentara sus observaciones en un plazo de dos meses a partir de la recepción de dicho escrito.

12 A falta de respuesta en el plazo señalado, el 5 de marzo de 1998 la Comisión dirigió un dictamen motivado a la República Francesa, en el cual le instaba a dar cumplimiento al mismo en un plazo de dos meses a partir de su notificación.

13 El 28 de mayo de 1998, el Gobierno francés dirigió a la Comisión un escrito manifestando su disconformidad con las imputaciones formuladas en su contra.

14 Al no estar de acuerdo con dicha respuesta, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Sobre el fondo

15 En primer lugar, la Comisión alega que el concepto de prestaciones relacionadas directamente en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva incluye el acto de transmisión de una muestra por el laboratorio que la tomó, a otro laboratorio para que éste la analice ya que el objetivo de la toma de una muestra es que sea analizada. En efecto, según la Comisión, la transmisión de la muestra está accesoria y estrechamente vinculada al análisis clínico efectuado por este último laboratorio, de forma que debe considerarse una prestación relacionada directamente con la asistencia médica.

16 A continuación, la Comisión recuerda que la definición del contenido material de las prestaciones cubiertas por el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva se inscribe en el ámbito del Derecho comunitario.

17 Por último, la Comisión afirma que la distinción efectuada por la normativa francesa entre los contratos de colaboración y los contratos de retribución fija viola el principio de neutralidad del sistema del IVA, según el cual el ámbito de

aplicación del IVA y de las exenciones debe ser objeto de una interpretación objetiva. Pues bien, en su opinión no existe ninguna diferencia económica significativa entre los referidos contratos.

18 El Gobierno francés justifica la sujeción al IVA de la transmisión de la muestra basándose en el principio según el cual el alcance de las exenciones del IVA debe interpretarse de modo restrictivo. A tal respecto, alega que, en los contratos de colaboración, el laboratorio que toma la muestra y que factura el análisis al paciente es responsable frente a este último, cualquiera que sea el laboratorio que efectúe el análisis. Por el contrario, en los contratos de retribución fija, el laboratorio que efectúa el análisis factura directamente al paciente el acto de análisis y también es responsable frente al paciente.

19 Pues bien, según el Gobierno francés, sólo se puede calificar un conjunto de prestaciones como prestación única a los efectos del IVA si las prestaciones de que se trata no son distintas desde el punto de vista jurídico y si las realizan las mismas personas, lo cual no sucede en los contratos de retribución fija.

20 Las partes están de acuerdo en que en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, la exención del IVA debe aplicarse tanto a la toma de la muestra como al análisis propiamente dicho. Por consiguiente, el litigio versa exclusivamente sobre la cuestión de si, en razón de la necesidad de interpretar de modo restrictivo las excepciones a la sujeción al IVA en favor de determinadas prestaciones, las diferencias que existen entre los contratos de colaboración y los contratos de retribución fija justifican, en este último caso, que el acto de transmisión de la muestra esté sujeto, como acto distinto, al IVA.

21 A este respecto, procede destacar, por una parte, que aunque, como ha declarado el Tribunal de Justicia, en particular en la sentencia de 15 de junio de 1989,

Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartado 13, las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, también ha recordado el Tribunal de Justicia, en el apartado 15 de la sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973), que dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA.

22 Por otra parte, procede señalar que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no define el concepto de prestaciones «relacionadas directamente» con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria.

23 Como ha señalado el Abogado General en el punto 23 de sus conclusiones, no debe darse a dicho concepto una interpretación particularmente restrictiva, ya que la finalidad de la exención de las prestaciones relacionadas directamente con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria es garantizar que el beneficio de la asistencia médica y hospitalaria no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dichos servicios que se produciría si éstos o las prestaciones relacionadas directamente con ellos fueran sometidos al IVA.

24 En efecto, para la eventual exención del IVA del acto de transmisión de muestras médicas, debe tenerse en cuenta el objetivo con el que se efectúa la toma de dichas muestras. Así, cuando un profesional sanitario autorizado para ello prescribe, con vistas a la elaboración de su diagnóstico y con un fin terapéutico, que su paciente se someta a un análisis, la transmisión de la muestra, que tiene lugar como es lógico entre la toma y el análisis propiamente dicho, debe considerarse estrechamente vinculada al análisis y por consiguiente debe aplicársele una exención del IVA (véase, por lo que se refiere a las prestaciones que, al carecer tal finalidad terapéutica, deben estar sometidas al IVA, la sentencia de 14 de septiembre de 2000, D., C-348/98, Rec. p. I-6795, apartado 19).

25 El Gobierno francés alega sin embargo que, a los efectos del IVA, no cabe considerar que la transmisión de muestras tenga carácter accesorio o sea parte integrante del análisis, ya que dicha transmisión puede calificarse como servicio de aportación de clientela en favor del laboratorio que efectúa el análisis. Las prestaciones de toma de muestras y de análisis, al ser distintas y al ser objeto de facturaciones diferentes, son disociables desde el punto de vista jurídico y económico, de forma que el acto de transmisión debe estar sometido al IVA.

26 A este respecto, procede recordar en primer lugar que es jurisprudencia reiterada que, aunque en virtud de la frase introductoria del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, los Estados miembros fijan 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 estar relacionadas con la definición del contenido de las exenciones previstas (véase, en particular, la sentencia de 7 de mayo de 1998, Comisión/España, C-124/96, Rec. p. I-2501, apartados 11 y 12). Desde esta perspectiva, la sujeción al IVA de una determinada prestación o su exención no pueden depender de su calificación en Derecho nacional.

27 En segundo lugar, el Tribunal de Justicia ha declarado que una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (véase la sentencia CPP, antes citada, apartado 30).

28 Pues bien, en el caso de autos, para el paciente resulta indiferente que el laboratorio que toma la muestra efectúe también su análisis o que subcontrate éste con otro laboratorio sin dejar de ser responsable frente al paciente, o incluso que, por la naturaleza del análisis efectuado, esté obligado a transmitir la muestra a un laboratorio especializado. La obligación, en este último supuesto, de

transmitir la muestra a un laboratorio especializado responde a la necesidad de garantizar al paciente la mayor fiabilidad posible del análisis.

29 Por otra parte, el hecho de que, según el Gobierno francés, la transmisión de la muestra constituya un acto distinto no excluye que se la considere estrechamente vinculada con el análisis en el sentido de la Sexta Directiva.

30 En tales circunstancias, la toma de la muestra y su transmisión a un laboratorio especializado constituyen prestaciones estrechamente vinculadas al análisis, de forma que se les debe aplicar el mismo régimen fiscal que a éste y, en consecuencia, no deben someterse al IVA.

31 Por consiguiente, procede concluir que la República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva al percibir el IVA sobre las cantidades fijas cobradas por la transmisión de muestras para efectuar análisis médicos.

Costas

32 A tenor artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Dado que la Comisión ha pedido que se condene a la República Francesa y por haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

decide:

1) La República Francesa ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, al percibir el impuesto sobre el valor añadido sobre las cantidades fijas cobradas por la transmisión de muestras para efectuar análisis médicos.

2) Condenar en costas a la República Francesa.

Skouris Schintgen Macken

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 11 de enero de 2001.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

C. Gulmann