
U N I O N E U R O P E A

Selección de Jurisprudencia del TJCE



JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Sección dirigida y coordinada por: Luis Docavo Alberti

Abogado

Miembro de la AEDAF

SENTENCIA 21 SEPTIEMBRE DE 2.000

SENTENCIA 11 ENERO DE 2001

Asunto C-76/99

Comisión de las Comunidades Europeas / República Francesa

Fiscalidad

SINTESIS: "Incumplimiento de Estado – Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte A, apartado 1, letra b) – Prestaciones relacionadas directamente – Concepto"
(SALA SEXTA)

1. COMENTARIO. Legislación española

Lo que nos interesa de esta Sentencia, independientemente del fondo del asunto que recoge también la misma, es el criterio sentado por el Tribunal respecto de la interpretación que ha de darse a las excepciones a la sujeción del IVA, recogida en el art. 13 de la Sexta Directiva, y especialmente la contemplada en el apartado 1) letra b) de la parte A, que declara exentos los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y decesos relacionados directamente con los mismos, realizados

A este propósito declara la Sentencia que las exenciones previstas en el art. 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, y considera que los mismos son conceptos autónomos y que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro, a la hora de aplicar el régimen del IVA, y si bien los Estados miembros según el referido artículo pueden fijar las condiciones de las exenciones a fin de asegurar su aplicación correcta y evitar todo posible fraude, evasión o abuso, dichas condiciones no pueden estar relacionadas con la definición del contenido de las exenciones previstas, puesto que la sujeción o no a

IVA de una determinada prestación, no puede depender de la calificación en el derecho nacional, será de la que corresponda a nivel comunitario.

Esta declaración es de suma importancia a la hora de interpretar las exenciones de la Sexta Directiva según la cual, así como al Estado se le faculta para fijar las condiciones de la exención, ésta sin embargo no puede interpretar el concepto de la misma, que puede reservarse al Derecho Comunitario y no al nacional.

En cuanto a la aplicación de esta doctrina y su porqué al caso aquí contemplado nos remitimos al contenido de la Sentencia.

Legislación española

Esta doctrina es perfectamente aplicable a nuestro derecho de donde está prohibida la analogía, tanto para la extensión del hecho imponible como para la exención (artículo 23 de la Ley General Tributaria).

2. ANTECEDENTES DE HECHO

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 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 (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.

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

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.

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.

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 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 Ministro de la sanité establece la lista de los laboratorios así autorizados.

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”.

El artículo L. 760, último párrafo, del code de la sanité 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.

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 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.

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.

3. FUNDAMENTOS DE DERECHO

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 a 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.

Las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente. 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.

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.

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 fueron sometidos al IVA.

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. Desde esta perspectiva, la sujeción al IVA de una determinada prestación o su exención no pueden depender de su calificación en Derecho nacional.

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.

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.

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.

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.

4. FALLO

El Tribunal de Justicia decidió:

“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.”

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Sexta el 25 de mayo de 2000

Proponía al Tribunal de Justicia:

“1) Declarar 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, 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 IVA sobre las cantidades fijas cobradas por tomar muestras para efectuar análisis médicos.

2) Condenar en costas a la República Francesa.”