

|

61985J0353

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 23 DE FEBRERO DE 1988. - COMISION DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS CONTRA REINO UNIDO DE GRAN BRETANA E IRLANDA DEL NORTE. - IMPUESTO SOBRE EL VALOR ANADIDO - BIENES SUMINISTRADOS EN EL EJERCICIO DE PROFESIONES MEDICAS Y SANITARIAS. - ASUNTO 353/85.

Recopilación de Jurisprudencia 1988 página 00817

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el volumen de negocios - Exenciones establecidas por la Sexta Directiva - Exención de la asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias - Entrega de bienes disociable de la prestación de servicios - Carácter imponible

(Directiva del Consejo 77/388, art.13, letra A, apartado 1, letra c))

Índice

La letra c) del apartado 1 de la letra A del artículo 13 de la Directiva 77/388, relativa a la exención del impuesto sobre el valor añadido de la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias, debe interpretarse en el sentido de que la exención que establece no engloba, sin perjuicio de los pequeños suministros de bienes indisociables de la prestación, la entrega, material y económicamente disociable de la prestación de servicios, de medicamentos y otros bienes, tales como lentes correctoras, prescritas por el médico o por otras personas autorizadas.

Partes

En el asunto 353/85,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por su Consejero Jurídico Sr. D.R. Gilmour, en calidad de Agente, que designa como domicilio en Luxemburgo el del Sr. G. Kremlis, edificio Jean Monnet, Kirchberg,

parte demandante,

contra

Reino Unido de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte, representado por la Sra. S.J. Hay, Treasury Solicitor, en calidad de Agente, asistido por el Sr. D. Vaughan, QC, que designa como domicilio en Luxemburgo el de su embajada, 28, boulevard Royal,

parte demandada,

que tiene por objeto un recurso solicitando que se declare que el Reino Unido, al eximir del impuesto sobre el valor añadido la entrega de determinados bienes suministrados en relación con el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la letra c) del apartado 1 de la letra A del artículo 13, de la Sexta Directiva 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 (77/388)(DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

compuesto por los Sres. Mackenzie Stuart, Presidente, G. Bosco, O. Due y J.C. Moitinho de Almeida, Presidentes de Sala, U. Everling, K. Bahlmann, R. Joliet, T.F. O' Higgins y F. Schockweiler, Jueces,

Abogado General: Sr. G.F. Mancini

Secretaria: Sra. D. Louterman, administradora

habiendo considerado el informe para la vista y celebrada ésta el 8 de abril de 1987,

oídas las conclusiones del Abogado General presentadas en audiencia pública el 7 de julio de 1987,

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 19 de noviembre de 1985, la Comisión de las Comunidades Europeas interpuso, en virtud del artículo 169 del Tratado CEE, un recurso que tiene por objeto que se declare que, al eximir las entregas de bienes, con arreglo a las disposiciones de la Ley de 1983 del impuesto sobre el valor añadido, Anexo 6, categoría 7 (salud), y contrariamente a las disposiciones de la letra c) del apartado 1 de la letra A del artículo 13 de la Directiva 77/388, el Reino Unido de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea.

2 El apartado 1 de la letra A del artículo 13 de la Directiva 77/388 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) (en lo sucesivo, "Sexta Directiva"), dispone que:

"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:

a) *omissis*

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 legalmente 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;

d) las entregas de órganos, sangre, leche y otros elementos del cuerpo humano;

e) las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por los protésicos dentales, así como el suministro de prótesis dentales realizado por los dentistas y por los protésicos dentales;

omissis ((...))"

3 El Reino Unido incorporó esta Directiva a su Derecho nacional mediante la Value Added Tax Act de 1983, que establece, entre otras, la exención del IVA de determinadas operaciones. El grupo 7 (salud) del Anexo 6 amplía esta exención a las operaciones siguientes:

"1) El suministro de servicios y, relacionado con ellos, el suministro de bienes, por una persona inscrita o registrada en uno de los registros siguientes:

a) en el registro de médicos o registro de médicos inscritos temporalmente;

b) en el registro de dentistas;

c) bien en el registro de ópticos oftalmólogos, bien en el registro de ópticos autorizados a ejecutar las prescripciones que se lleva con arreglo a la Opticians Act de 1958, bien en las listas que se lleven en aplicación del artículo 4 de esta ley, de personas jurídicas que ejercen actividades de óptico oftalmólogo o de óptico autorizado a ejecutar las prescripciones;

d) en cualquier registro de profesiones sanitarias que se lleva con arreglo al *Professions Supplementary to Medicine Act* de 1960;

e) en el registro de enfermeras diplomadas, comadronas y enfermeras visitadoras que se lleva con arreglo al artículo 10 del *Nurses, Midwives and Health Visitors Act* de 1979;

f) en cualquier registro de ayudantes de dentistas establecido con arreglo al artículo 41 del *Dentists Act* de 1957;

g) en el registro de farmacéuticos que vendan prótesis auditivas o en el registro de personas que empleen a tales farmacéuticos, que se lleva con arreglo al artículo 2 del *Hearing Aid Council Act* de 1968".

4 En aplicación de esta disposición, las entregas de bienes realizadas por los miembros de profesiones médicas y sanitarias están exentas del IVA cuando se efectúan en relación con prestaciones de servicios. Éste es especialmente el caso en el suministro de lentes correctoras realizado por ópticos autorizados.

5 Dado que estimaba que, al eximir estas entregas de bienes de la imposición del IVA, el Gobierno británico había infringido la letra c) del apartado 1 de la letra A del artículo 13 de la Sexta Directiva, la Comisión, mediante escrito de 3 de agosto de 1982, dirigió al Gobierno del Reino Unido un requerimiento, en aplicación del apartado 1 del artículo 169 del Tratado CEE.

6 Dado que el Gobierno británico no reconoció el incumplimiento imputado, la Comisión le dirigió, el 14 de junio de 1984, en aplicación del apartado 1 del artículo 169 del Tratado CEE, un dictamen motivado. Se invitó al Reino Unido a atenerse al dictamen motivado en un plazo de dos meses.

7 Mediante escrito de 8 de octubre de 1984, el Gobierno británico mantuvo su posición. Por consiguiente, la Comisión interpuso el presente recurso.

8 Para una más amplia exposición de los hechos, del desarrollo del procedimiento y de los motivos y alegaciones de las partes, el Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

Admisibilidad del recurso

9 A título preliminar, el Gobierno del Reino Unido alega la inadmisibilidad del recurso de la Comisión.

10 En primer lugar, según el Gobierno del Reino Unido, la Comisión no precisó suficientemente el alcance de los motivos de infracción que le dirigió. A su juicio, la Comisión no indicó claramente si se refería a todas las categorías de operaciones incluidas en el grupo 7 (salud) del *Value Added Tax Act* de 1983, o a algunas de ellas, o únicamente al suministro de lentes correctoras realizado por los ópticos en el ejercicio de su profesión.

11 En segundo lugar, en su opinión, la Comisión se contradijo ya que, por una parte, mantuvo en su escrito de requerimiento que no puede eximirse del IVA ningún suministro de bienes en virtud de lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 de la letra A del artículo 13 de la Sexta Directiva y, por otra parte, admitió en su dictamen motivado que determinados suministros de bienes pueden considerarse incluidos en el concepto de "asistencia a personas físicas" utilizado en la citada disposición.

12 Por consiguiente, en su opinión, el Gobierno del Reino Unido no estuvo en condiciones de conocer el alcance verdadero de los motivos de infracción de la Comisión y no tuvo pues la

posibilidad de defenderse desde el principio del litigio.

13 La Comisión mantiene que del contenido del escrito de requerimiento y del dictamen motivado se deduce claramente que el incumplimiento imputado se refería a la violación de la letra c) del apartado 1 de la letra A del artículo 13 de la Sexta Directiva. A su juicio, la Comisión se ocupó siempre de indicar que el suministro de lentes se mencionaba como ejemplo de suministro de bienes, que, en su opinión, no podía eximirse del IVA en aplicación de la letra c) del apartado 1 de la letra A del artículo 13. Por consiguiente, el incumplimiento imputado no se limita al suministro de lentes correctoras realizado por ópticos en el ejercicio de su profesión.

14 La Comisión impugna igualmente que haya contradicciones en sus argumentos. Si precisó en su dictamen motivado que la exención del IVA puede cubrir también los pequeños suministros de bienes que son inseparables del servicio y que, en un sistema médico de economía de mercado, están incluidos normalmente en el precio del servicio, ello se debe al hecho de que, al tener en cuenta las observaciones del Gobierno del Reino Unido, especificó el alcance de sus motivos de infracción.

15 Ante esta impugnación, procede examinar, en primer lugar, si, en la fase precontenciosa, la Comisión puso al Reino Unido en condiciones de conocer los elementos esenciales del incumplimiento que le imputaba.

16 Se deduce de los autos que, tanto en el escrito de requerimiento como en el dictamen motivado, la Comisión suministró los elementos esenciales del litigio, indicando que el incumplimiento imputado se refería a la violación de la letra c) del apartado 1 de la letra A del artículo 13 de la Sexta Directiva, por el hecho de que la Ley de 1983 del Reino Unido sobre el impuesto sobre el valor añadido exime de este impuesto, contrariamente a la citada disposición, a los bienes que, en el marco de las prestaciones médicas y sanitarias, no están relacionados necesariamente con la "asistencia a personas físicas". Aunque la Comisión ha cuestionado más particularmente la exención concedida a la entrega de lentes correctoras, se deduce sin embargo que este producto se mencionó como ejemplo, para delimitar la categoría de bienes que entregan los miembros de profesiones médicas y sanitarias en relación con los servicios suministrados por estas profesiones.

17 Se deduce, además, de las respuestas dadas por el Gobierno del Reino Unido al escrito de requerimiento, así como al dictamen motivado de la Comisión, que el carácter de los motivos de infracción expuestos por la Comisión era conocido por este Gobierno. En efecto, en sus respuestas, resumió los motivos de infracción de la Comisión, rechazándolos punto por punto.

18 Procede examinar a continuación la alegación de la supuesta contradicción entre la posición inicial de la Comisión y la utilizada en el dictamen motivado.

19 A este respecto hay que señalar que, tal como se estructura el procedimiento basado en el artículo 169 del Tratado CEE, el escrito de requerimiento tiene como fin dar a conocer al Estado destinatario los elementos esenciales del incumplimiento que se le imputa, invitándolo a presentar sus observaciones. Cuando la controversia no se ha solucionado en esta primera fase del procedimiento, la Comisión, teniendo en cuenta las observaciones formuladas por su interlocutor, emite un dictamen motivado que fija definitivamente el objeto del litigio (véanse sentencias de 27 de mayo de 1981, Essevi y Salengo, 142 y 143/80, Rec. 1981, p. 1413; de 15 de diciembre de 1982, Comisión contra Dinamarca, 211/81, Rec. 1982, p. 4547; de 31 de enero de 1984, Comisión contra Irlanda, 74/82, Rec. 1984, p. 317; de 18 de marzo de 1986, 85/85, Comisión contra Bélgica, Rec. 1986, p. 1149). El hecho de que en el caso de autos la Comisión haya limitado el alcance de sus motivos de infracción precisando, en contestación a las observaciones del Gobierno del Reino Unido, que el concepto de "asistencia a personas físicas" que figura en la letra c) del apartado 1 del artículo 13, letra A, de la Directiva comprende los pequeños suministros de bienes que son inseparables de los servicios no está en contradicción con el motivo de

infracción relativo a la exención del impuesto concedida a los bienes que no están vinculados necesariamente a la prestación de un servicio médico o sanitario.

20 La excepción de inadmisibilidad planteada por el Gobierno del Reino Unido debe pues desestimarse.

Fondo del asunto

21 Las partes están de acuerdo en reconocer que el meollo del problema en el presente asunto es la interpretación de la expresión "asistencia a personas físicas" en el contexto del apartado 1 del artículo 13, letra A de la Sexta Directiva.

22 El Gobierno del Reino Unido mantiene que la exención de la "asistencia a personas físicas" prevista en la citada letra c) cubre la entrega de bienes suministrados en relación con las prestaciones de servicios efectuadas por determinadas profesiones médicas y sanitarias reconocidas. Por consiguiente, estima que incluso el suministro de lentes correctoras realizado bien por un óptico oftalmólogo, bien por un óptico autorizado a ejecutar prescripciones presenta un vínculo estrecho con el servicio suministrado.

23 A este respecto, el Gobierno del Reino Unido establece un paralelo entre las letras b y c del mismo apartado 1 de la letra A del citado artículo 13. Dado que la letra b) concede la exención tanto a la "asistencia sanitaria" ("medical care" en la versión inglesa de la Directiva) a la persona hospitalizada como a las "demás prestaciones relacionadas directamente", el Gobierno del Reino Unido saca la conclusión de que, en el sector de los hospitales, el suministro de bienes está igualmente cubierto por la exención. Lógicamente, debería aplicarse el mismo trato a los bienes suministrados en relación con la "asistencia a personas físicas" ("medical care" en la versión inglesa) a que se refiere el apartado 1 de la letra c) del artículo 13.

24 En su opinión, tal solución se impone también tomando como base el texto de las citadas letras b) y c) que, en la versión inglesa de la Directiva, utilizan los mismos términos "medical care", traducidos por otra parte en el texto francés como "soins médicaux" en la letra b) y "soins à la personne" en la letra c). Al tratarse de un concepto idéntico, el Gobierno del Reino Unido deduce de ello que las disposiciones de las letras b) y c) deben interpretarse de la misma manera, en el sentido de que la exención concedida por la primera de estas disposiciones, tanto a las prestaciones médicas como al suministro de bienes, debe concederse igualmente a los bienes suministrados en relación con las prestaciones médicas o sanitarias previstas en la letra c).

25 La Comisión mantiene que los términos "asistencia a personas físicas" debe interpretarse que se limitan a la prestación de servicios, sin perjuicio de los pequeños suministros de bienes inseparables de esta prestación.

26 Alega, en primer lugar, que las exenciones previstas en el apartado 1 de la letra A del artículo 13, que representan una excepción en relación con el principio de la imposición de cualquier suministro de bienes y prestaciones de servicios, deben interpretarse de manera estricta. En el caso de autos, la expresión "asistencia a personas físicas" no puede ampliarse hasta englobar también el suministro de bienes.

27 Además, la Comisión señala que cuando la Sexta Directiva ha querido eximir a la vez el suministro de bienes y la prestación de servicios, lo ha dicho expresamente, como ha hecho en las letras g), h), i), l) y n). En cambio, en la letra c) la exención se concede exclusivamente a la "asistencia a personas físicas".

28 Según la Comisión, esta conclusión no puede volver a cuestionarse mediante una comparación entre la exención prevista en la letra c) y la prevista en la letra b de la misma disposición. En efecto, en el contexto de la Sexta Directiva, y teniendo en cuenta otras versiones

lingüísticas del texto (cure mediche/prestazioni mediche - medische, verzorging/gezondheidskundige verzorging), las expresiones "asistencia sanitaria" y "asistencia a personas físicas" utilizadas respectivamente en la letra b) y en la letra c) tienen, en su opinión, un alcance diferente. La primera comprende igualmente las operaciones directamente relacionadas con la asistencia sanitaria que forman parte de un tratamiento en establecimiento hospitalario, mientras que la segunda cubre exclusivamente las prestaciones efectuadas a título oneroso en las consultas de miembros de profesiones médicas o sanitarias y no se amplía pues a la entrega de bienes.

29 La Comisión alega que esta diferencia de imposición entre las letras b) y c) es reconocida por la mayoría de los Estados miembros, que eximen la entrega de bienes que forman parte íntegra de un tratamiento en establecimiento hospitalario en el sentido de la letra b), mientras que no conceden la misma exención a la entrega de bienes efectuada en relación con la asistencia sanitaria, contemplada en la letra c).

30 Conviene examinar, en primer lugar, la alegación del Gobierno del Reino Unido basada en el paralelismo existente entre las letras b) y c) del apartado 1 de la letra A del artículo 13, que debería conducir al mismo trato fiscal, a saber, la exención del impuesto, tanto para los bienes suministrados en relación con las prestaciones hospitalarias a que se refiere la letra b) como para los bienes suministrados en relación con la asistencia a personas físicas a que se refiere la letra c).

31 Esta alegación no puede ser acogida.

32 En efecto, la letra b) dispone que los Estados miembros eximirán del impuesto "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 legalmente reconocidos". Se trata pues de prestaciones que comprenden un conjunto de cuidados médicos, realizados normalmente sin ánimo de lucro, en establecimientos que tienen finalidades sociales, como la salvaguardia de la salud humana.

33 En cambio, la letra c) dispone que los Estados miembros eximirán del impuesto "la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias". Se deduce de la posición de esta disposición, que sigue inmediatamente la de las prestaciones hospitalarias, así como de su contexto, que se trata de prestaciones realizadas fuera de organismos hospitalarios y en el marco de una relación de confianza entre el paciente y el que le presta asistencia, relación que se desarrolla normalmente en la consulta profesional de este último. En tales circunstancias, excepto los pequeños suministros que son directamente necesarios durante la asistencia a personas físicas, la entrega de medicamentos y otros bienes, tales como las lentes correctoras prescritas por el médico o por otras personas autorizadas, es material y económicamente separable de la prestación de servicio.

34 Se deduce de ello que la exención del impuesto para los bienes suministrados en relación con la asistencia a personas físicas a que se refiere la letra c) no puede justificarse por la disposición de la letra b), tal como mantiene el Gobierno del Reino Unido.

35 A fin de establecer el alcance de la exención del impuesto prevista por la letra c) para "la asistencia a personas físicas", procede señalar que, si bien el artículo 13 concede la exención incluso en determinadas hipótesis en que la entrega de bienes está relacionada con la prestación de servicios, no es menos cierto que enuncia expresamente las hipótesis en las cuales está exenta la entrega de bienes, por el hecho de que se trata de excepciones al principio general enunciado en el apartado 1 del artículo 2 de la Directiva, según el cual están sujetos al impuesto sobre el valor añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizados a título

oneroso. El apartado 1 de la letra A del artículo 13 concede estas exenciones tan pronto exclusivamente a las prestaciones de servicio como conjuntamente con la entrega de bienes. Tal es especialmente el caso previsto por la letra e) que concede la exención tanto a las prestaciones de servicio como a los suministros de prótesis dentales realizadas por los dentistas y los protésicos dentales. En cambio, la letra c) sólo se refiere a la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias, excluyendo la entrega de bienes, tal como se define en el artículo 5 de la Directiva, sin perjuicio de los pequeños suministros de bienes inseparables de la prestación.

36 Procede pues concluir que, al eximir de la imposición del IVA las entregas de bienes, con arreglo a las disposiciones de la Ley de 1983 sobre el impuesto sobre el valor añadido, Anexo 6, categoría 7 (salud), el Reino Unido de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la letra c) del apartado 1 de la letra A del artículo 13 de la Directiva 77/388 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.

Decisión sobre las costas

Costas

37 En virtud de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento, la parte vencida será condenada en costas. Por haber sido desestimados los motivos de la parte demandada, procede condenarla en costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

decide:

1) Declarar que el eximir de la imposición del IVA las entregas de bienes, con arreglo a las disposiciones de la Ley de 1983 sobre el impuesto sobre el valor añadido, Anexo 6, categoría 7 (salud), el Reino Unido de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la letra c) del apartado 1 de la letra A del artículo 13 de la Directiva 77/388 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.

2) Condenar en costas al Reino Unido.