

## CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. G. FEDERICO MANCINI

presentadas el 7 de julio de 1987\*

*Señor Presidente,  
Señores Jueces,*

1. La Sexta Directiva 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones nacionales relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) relaciona, en la letra A del artículo 13 «ciertas actividades de interés general» que, precisamente en virtud de su naturaleza, no se someten a esta carga. Se atribuye carácter obligatorio a las exenciones, puesto que es evidente que sólo calificándolas así puede garantizar la Comunidad «una percepción comparable (más exactamente: uniforme) de los recursos propios en todos los Estados miembros» (undécimo considerando). La lista menciona en particular «la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias» [letra c)].

En Gran Bretaña, el apartado 1 del grupo 7 (salud) del Anexo 6 a la Value Added Tax Act de 1983 (Ley sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido) exime del IVA «los suministros de servicios y, relacionados con ellos, el suministro de bienes» por una persona inscrita en determinados registros profesionales, como los médicos, los dentistas, los ópticos y los que ejercen actividades sanitarias en el sentido de la Professions Supplementary to Medicine Act de 1960. Esto significa, por ejemplo, que si un médico o un óptico británico prescriben a sus clientes un par de gafas y se las venden después, la visita y las gafas deben facturarse sin IVA.

Ahora bien, mediante el presente recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas so-

licita a este Tribunal que declare que el Reino Unido, al eximir del pago del IVA a los productos entregados en el ejercicio o sobre la base de una prestación médico/sanitaria, ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de la letra c) de la norma citada al principio.

2. El Gobierno de Londres alegó en primer lugar la inadmisibilidad del recurso. En su opinión, ni en el escrito de requerimiento ni en el dictamen motivado, le indicó la Comisión de manera suficientemente clara el objeto y los límites de su acusación; no le facilitó aclaraciones sobre las medidas que habría debido adoptar para adaptarse a la disposición comunitaria, ni sobre los motivos que justificaban la reclamación en cuestión. En suma, la demandante no puso al Reino Unido en condiciones de comprender exactamente el contenido de su infracción, impidiéndole así defenderse desde el principio del litigio.

La excepción no está en modo alguno fundada. Recordemos que, tal como se estructura el procedimiento basado en el artículo 169 del Tratado CEE, el escrito de requerimiento tiene un fin preciso: obligar a la Comisión a dar a conocer al Estado interesado los elementos esenciales del incumplimiento que le imputa, invitándolo a pronunciarse sobre sus aspectos de hecho y de derecho. Si el escrito de requerimiento no conduce por sí mismo a la solución del litigio, la institución, teniendo en cuenta las observaciones formuladas por su interlocutor, emite un dictamen motivado que sirve para fijar *definitivamente* el objeto del litigio (véanse sen-

\* Traducido del italiano.

tencias de 27 de mayo de 1981, Administración Tributaria del Estado contra Essevi y Salengo, asuntos acumulados 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, Comisión contra Bélgica, 85/85, Rec. 1986, p. 1149).

Por otra parte, el dictamen debe considerarse convenientemente motivado cuando la Comisión, tras haber resumido la tesis de las autoridades nacionales, define con suficiente precisión los hechos y las razones que la han incitado a denunciar el incumplimiento estatal (véanse sentencias de 14 de febrero de 1984, Comisión contra Alemania, 325/82, Rec. 1984, p. 777, y de 15 de diciembre de 1982, 211/81, ya citada).

Dicho lo cual, las respuestas dadas al escrito de requerimiento y al dictamen demuestran claramente que el Gobierno británico había comprendido plenamente el tipo de falta que se le imputaba: en efecto, sabía que la Comisión lo acusaba de eximir del IVA cualquier cesión de bienes relacionada con una prestación médica y que el hecho de que el suministro de gafas estuviera exento de esta acusación sólo era un ejemplo, aunque particularmente manifiesto. Además, en estas respuestas, la tesis de la demandante según la cual la exención del impuesto sólo se refiere a las prestaciones médicas se discute punto por punto. Por último, no es verdad, como afirma el Reino Unido, que la acusación haya resultado incierta y contradictoria por el hecho de que, a continuación de las observaciones británicas, la demandante haya admitido que dicha exención cubre igualmente los pequeños suministros inseparables de estas prestaciones: este reconocimiento demuestra, al contrario, que las dos partes han identificado perfectamente el objeto y los límites del litigio. Procede pues admitir el recurso.

3. En cuanto al fondo, el Gobierno de Londres mantiene que una lectura sistemática de todo el artículo 13 y el principio de igualdad hacen insostenible la interpretación de la letra c) expuesta por la Comisión. Si se compara —afirma— el texto de esta norma con el de la letra b) y si se tiene en cuenta el hecho de que, en la versión inglesa el uno y el otro contienen la expresión «medical care», se deberá convenir en que la exención prevista en la letra c) comprende igualmente los bienes suministrados con el servicio prestado. En efecto, la letra b) exime del IVA «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 asistencia sanitaria y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza reconocidos» (el subrayado es mío).

Ahora bien, en esta hipótesis, la Comisión no duda de que los bienes suministrados con la asistencia estén exentos del impuesto. Pero —he aquí la cuestión— ¿no existe asistencia del mismo tipo igualmente en otros casos? Y cuando, en lugar de prestarse en un hospital, se presta en una consulta privada, ¿cuenta más el lugar de la prestación que su carácter a efectos fiscales? Las respuestas son evidentes, como es evidente que el legislador comunitario no puede haber querido imponer un trato desigual para la misma actividad. Se debe pues concluir que la interpretación de la letra c) en la que basa la demandante su acusación es restrictiva, por error, y que la Value Added Tax Act de 1983 se atiene, por el contrario, a las exigencias de la Comunidad.

La tesis se apoya hábilmente pero, en mi opinión, no puede admitirse. Recordemos que, para evitar abusos y asimilaciones fáci-

les, la Sexta Directiva distingue entre entrega de bienes y prestación de servicios (séptimo considerando). La primera consiste en la «transmisión (a un tercero) del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» (apartado 1 del artículo 5). La segunda se define de manera negativa: es decir, que comprende «todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes» (apartado 1 del artículo 6).

Sabido es que, desde el punto de vista práctico, la distinción no es fácil, sobre todo cuando las dos operaciones tienen lugar en el marco de la misma actividad económica; y mientras que, en otros sectores del Derecho, el problema se resuelve recurriendo al criterio de la primacía (es decir, preguntándose si, en relación con el fin de esta actividad, tiene más peso el trabajo que hay que realizar o el bien que hay que entregar), desde el punto de vista fiscal, donde se trata de imponer cargas pecuniarias, las situaciones dudosas tienden a solucionarse con precisión. Por ejemplo, la letra a) del apartado 5 del artículo 5 de la Directiva citada permite considerar como entrega de bienes «la entrega [...] por el empresario de la obra [...] de un bien mueble que haya fabricado o montado con materiales y objetos que el cliente le hubiera confiado para ese fin, sea o no con suministro por el empresario de una parte de los materiales utilizados».

Sentada esta premisa, voy a examinar la regulación de las exenciones. En mi opinión, es significativo que la única transmisión de bienes exenta *en cuanto tal* por el artículo 13 sea «la entrega de órganos, sangre y leche humanos» [letra d)]. En cambio, todas las demás transmisiones sólo se tendrán en cuenta en la medida en que estén «directamente relacionadas» o sean «accesorias» a prestaciones de servicio destinadas, por su carácter, a perseguir un interés de carácter general o de alguna manera público. Es el caso de los suministros relacionados con la

asistencia social y con la Seguridad Social [letra g)] o con la protección y la educación de la infancia y de la juventud [letras h) e i)].

Se puede pues afirmar que, salvo expresa disposición en contra, las entregas de bienes no son objeto de exención y ello aun cuando tengan lugar conjuntamente con prestaciones de servicio exentas. El caso de la letra e), que exige «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», es, en este sentido, significativo. Puede parecer *prima facie* que las prestaciones de los dentistas no están exentas; pero no es ése el caso. Como las de los médicos, la actividad de los miembros de estas profesiones entra en efecto en las prestaciones a que se refiere la letra c) y está exenta por esta razón. Por el contrario, el suministro de prótesis fue excluido por la misma Directiva que impone que se distingan las transmisiones de bienes de las prestaciones de servicio; por consiguiente, era necesaria una norma *ad hoc* para eximirlo.

Después del análisis realizado, está permitido pues concluir que, a los fines del artículo 13, los conceptos de prestaciones de servicio y de transmisión de bienes deben interpretarse rigurosamente. La consecuencia es que la exención de las actividades indicadas en la letra c) —es decir, las realizadas en el ejercicio de profesiones médicas— únicamente vale para el suministro de bienes indispensables para el cumplimiento material de la prestación. En otros términos, se excluyen de la ventaja los aparatos que, aunque sólo pueda disponerse de ellos con receta, pueden ser elegidos y comprados *tras* la visita y son pues instrumentos que sirven no para la prestación del médico, sino para restablecer el buen funcionamiento del órgano enfermo.

En definitiva, el error del Gobierno británico consiste precisamente en haber asimilado la transmisión comercial de los bienes necesarios para el *efecto terapéutico final* con el empleo de los instrumentos de los que el médico no puede prescindir para la ejecución de su tarea. Expresado en la lengua de la *civil law*, esto significa transformar la actividad del médico de obligación de medios a obligación de resultado; estimar, en otros términos, que debe ofrecer no únicamente su arte, sino igualmente los bienes que pueden ser comprados normalmente en tiendas especializadas, y cuyo uso condiciona la curación de su cliente. Sin embargo, además de que es contraria a la realidad jurídica, esta manera de ver es incompatible con el sistema de la Directiva que, a los efectos del IVA, diferencia claramente entre actividades realizadas en el ejercicio de una profesión y venta de un bien.

En mi opinión, el Gobierno de Londres responde a esta conclusión que la exención prevista por la letra b) para la «asistencia sanitaria» prestada en los hospitales incluye el suministro de los accesorios; el principio de

la igualdad de trato y la coherencia del sistema imponen pues que se incluyan igualmente los bienes suministrados en relación con las prestaciones a que se refiere la letra c).

Ya he dicho que el argumento es sugerente. Olvida, sin embargo, que la letra b) exime a la asistencia únicamente en la medida en que esté garantizada por organismos públicos o por otros establecimientos que «no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios» (primer guión de la letra a) del apartado 2 de la letra A del artículo 13). Por el contrario, las actividades citadas en la letra c) del apartado 1 se realizan «en [...] el ejercicio de profesiones» y tienen por consiguiente un objeto lucrativo. Me parece que esta diferencia es suficiente para justificar el diferente trato fiscal del que son objeto los dos órdenes de prestaciones y para explicar por qué, con excepción del Reino Unido y de Irlanda, ningún Estado miembro exime del IVA las gafas y los demás accesorios vendidos en el marco de una prestación profesional.

4. Tomando como base las consideraciones hasta aquí desarrolladas, propongo a este Tribunal que admita el recurso interpuesto el 19 de noviembre de 1985 por la Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino Unido de Gran Bretaña y de Irlanda del Norte y que declare que, al eximir, en virtud del artículo 1, Anexo 6, grupo 7 (salud), de la Value Added Tax Act de 1983, las entregas de bienes suministrados en relación con el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias, este Estado 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 77/388 del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

El Reino Unido debe ser condenado en costas, en aplicación del apartado 3 del artículo 69 del Reglamento de Procedimiento.