

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. M. POIARES MADURO

presentadas el 7 de marzo de 2006¹

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, el Bundesfinanzhof (Alemania) solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre una cuestión relativa a la interpretación 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 uniforme² (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. En concreto, se solicita que, mediante la interpretación del artículo 13, parte A, apartados 1, letras b) y c), y 2, de la Sexta Directiva, se determinen las condiciones a las que los Estados miembros pueden supeditar la exención del impuesto sobre el valor añadido de los análisis clínicos efectuados, previa prescripción médica, por laboratorios externos privados.

I. Hechos, marco jurídico y cuestión planteada al Tribunal de Justicia

3. L.u.P GmbH (en lo sucesivo, «L.u.P») es una sociedad limitada alemana íntegramente participada por el Dr. Ingo Scharmann, especialista en medicina de laboratorio. L.u.P realizó análisis clínicos por encargo de dos asociaciones de laboratorios, que contaba entre sus afiliados con un cierto número de médicos generalistas. Estos últimos ordenaban la práctica de los análisis en el marco de sus actividades de asistencia sanitaria.

4. El Finanzamt Bochum-Mitte (en lo sucesivo, «Finanzamt») consideró que los servicios prestados por L.u.P. a las asociaciones de laboratorios estaban sujetos al impuesto sobre el volumen de negocios (en lo sucesivo, «IVA»). La decisión denegatoria de la exención fue confirmada por el Finanzgericht, por estimar que, de conformidad con el artículo 4, apartado 16, letra c), de la Umsatzsteuergesetz 1980/1993 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), la L.u.P, pese a ser «otro centro de detección», no desarrolla sus prestaciones «bajo [la] supervisión médica» necesaria. Por otro lado, L.u.P no había

1 — Lengua original: portugués.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01 p. 54.

demostrado haber realizado, en el año civil anterior, al menos un 40 % de sus prestaciones en favor de las personas mencionadas en el artículo 4, apartado 15, letra b), de la UStG.

6. Las personas mencionadas en esta última disposición son los afiliados a un organismo de seguridad social, los perceptores de asistencia social y los beneficiarios de una pensión de jubilación o de víctima de guerra abonada por una institución de la seguridad social.

5. El artículo 4, apartado 16, letra c), de la UStG dispone que:

«Entre las operaciones mencionadas en el artículo 1, apartado 1, números 1 a 3, estarán exentas [...] [las] directamente relacionadas con la gestión de establecimientos hospitalarios, clínicas de diagnóstico y otros centros de cuidados médicos, diagnóstico o detección [...], cuando:

7. El artículo 4, apartado 14, primera frase, de la UStG dispone que estarán exentos «los rendimientos derivados del ejercicio de la profesión de médico, odontólogo, terapeuta autorizado, fisioterapeuta, comadrona o cualquier otra profesión sanitaria similar en el sentido del artículo 18, apartado 1, número 1, de la Einkommensteuergesetz [Ley del impuesto sobre la renta] o del ejercicio de la profesión de analista clínico».

8. En opinión del Bundesfinanzhof, un laboratorio médico que adopte la forma jurídica de sociedad de responsabilidad limitada puede quedar también comprendido en el ámbito de aplicación de la exención fiscal prevista en el artículo 4, apartado 14, de la UStG. Esta inclusión se explica por cuanto, según el Bundesverfassungsgericht, el principio de igualdad de trato se opone a que, en materia de exenciones del IVA, el trato dispensado varíe únicamente en función de la forma jurídica de la empresa de que se trate.

[...]

- c) en el caso de centros de diagnóstico y otros centros de cuidados médicos, diagnóstico o detección, las prestaciones sean efectuadas bajo supervisión médica y al menos el 40 % de las prestaciones realizadas durante el año civil precedente lo hayan sido a favor de las personas mencionadas en el número 15, letra b) [...]»

9. En el marco del recurso interpuesto por L.u.P contra la decisión del Finanzgericht, el

Bundesfinanzhof acordó plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Permite el artículo 13, parte A, apartados 1, letra b), y 2, 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, sujetar a las condiciones mencionadas en las citadas disposiciones la exención de los análisis clínicos de laboratorio que hayan sido prescritos por médicos generalistas, aun cuando la asistencia sanitaria prestada por los médicos está en cualquier caso exenta?»

- 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;

10. Con esta cuestión se desea que el Tribunal de Justicia interprete la Sexta Directiva y, en concreto, el artículo 13, parte A, apartado 1, de ésta, conforme al cual:

[...]»

«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:

[...]

11. De conformidad con el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de las exenciones enunciadas en la letra b) del apartado 1

«al cumplimiento de una o de varias» de las condiciones especificadas en el mismo apartado 2.³

II. Análisis

12. El Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado acerca de las disposiciones de la Sexta Directiva que son objeto de la presente petición de decisión prejudicial. Sin embargo, todavía no ha examinado específicamente en qué precepto del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva cabe incluir las prestaciones de servicios de análisis clínicos ni ha tenido ocasión de precisar las circunstancias en que los Estados miembros pueden condicionar la exención de análisis como los efectuados en el presente caso.

13. En primer lugar, debe comprobarse si los referidos análisis pueden quedar exentos del IVA. Para ello, habrá que verificar si se corresponden con alguna de las categorías previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b) [en lo sucesivo, «letra b)»], o

en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c) [en lo sucesivo, «letra c)»], de la Sexta Directiva. En segundo lugar, si las prestaciones de análisis quedan comprendidas en alguna de las dos letras mencionadas, abordaré el tema de los requisitos que pueden establecer los Estados miembros para su exención.

A. Calificación de las prestaciones de servicios de análisis clínicos efectuadas por L.u.P.

14. Antes de nada, es necesario preguntarse si los análisis clínicos como los aquí controvertidos pueden considerarse incluidos en el concepto de «asistencia sanitaria» o en el de prestaciones «relacionadas directamente» con aquélla, a que se refiere la letra b).

15. A este respecto, debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, las exenciones previstas en las letras b) y c) constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias a la hora de aplicar el régimen del IVA.⁴ Por otro lado, «los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han

3 — Se trata de las siguientes condiciones: «— los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas; — deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación; — deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido; — las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido».

4 — Véanse la reciente sentencia de 1 de diciembre de 2005, Ygeia (C-391/04 y C-395/04, Rec. p. I-10373), apartado 15, y las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973), apartado 15, y de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartado 11.

de interpretar estrictamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo».⁵

realidad, ni la letra c) incluye en su ámbito de aplicación prestaciones directamente relacionadas con la asistencia sanitaria ni los Estados miembros pueden supeditar a condición alguna la concesión de las exenciones que contempla, condicionamiento que sí permite el artículo 13, parte A, apartado 2, para las prestaciones previstas en la letra b) que queden a cargo de organismos que no sean de Derecho público.

16. Por lo tanto, para determinar qué prestaciones pueden quedar exentas con arreglo a las letras b) y c), habrá que tener en cuenta la razón de ser de los regímenes de exención del IVA previstos en dichas letras. A este respecto, es jurisprudencia reiterada que el objetivo común a las exenciones previstas en la letra b) y en la letra c) es reducir el coste de la atención sanitaria y hacerla más accesible a los particulares.⁶ Teniendo en cuenta esta finalidad, el problema que se plantea ya no es tanto el de verificar si las prestaciones de análisis clínicos pueden, por lo general, quedar exentas con arreglo a alguna de dichas letras, sino el de precisar el régimen concreto de exención al que podrán acogerse.

18. Para resolver el problema concreto de si las prestaciones de servicios de análisis clínicos deben incluirse en la letra b) o en la letra c), no basta con tener en cuenta la finalidad general que subyace a ambas letras. Su consideración sólo nos permite afirmar que, conforme a lo ya manifestado por el Tribunal de Justicia, los términos empleados en las letras b) y c) no deben ser objeto de «una interpretación particularmente restrictiva».⁷

17. Se hace así necesario determinar si las prestaciones de servicios de análisis clínicos deben clasificarse en alguna de las categorías previstas en la letra b) o en la letra c). En

19. En cuanto a la posible aplicación de la letra b), es preciso determinar, en primer lugar, si las prestaciones de análisis clínicos controvertidas quedan incluidas en el concepto de «asistencia sanitaria» previsto en dicha letra. Posteriormente, habrá que examinar si los laboratorios de análisis clínicos como L.u.P tienen cabida en la noción de

5 — Sentencias, antes citadas, Ygeia, apartado 15, y Stichting Uitvoering Financiële Acties, apartado 13.

6 — Sentencias de 6 de noviembre de 2003, Dornier (C-45/01, Rec. p. I-12911), apartado 43, de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia (C-76/99 Rec. p. I-249), apartado 23, y de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 29.

7 — Sentencias, antes citadas, Comisión/Francia, apartado 23, y Dornier, apartado 48.

«establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos» a que se refiere la misma letra.

igual modo, el Tribunal de Justicia ha afirmado, en relación con la letra c), que «la finalidad de un servicio médico determina si está exento del IVA».¹⁰

20. En lo que atañe al primer aspecto, el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado sobre una cuestión similar en la sentencia Comisión/Francia, antes citada. Se trataba de determinar si la transmisión de muestras a un laboratorio para su análisis estaba sujeta al régimen de exención previsto en la letra b). El Tribunal de Justicia estimó que «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»,⁸ en cuanto prestaciones relacionadas directamente con la asistencia sanitaria en el sentido de la letra b). Por lo tanto, en opinión del Tribunal de Justicia, los análisis clínicos, propiamente dichos, quedaban comprendidos en la mencionada letra b).

21. Como se deriva de la sentencia Comisión/Francia, antes citada, para que se considere que una actividad puede acogerse al régimen de exención de la letra b) resulta determinante el objetivo que persiga.⁹ De

22. De este modo, el Tribunal de Justicia ha declarado que por prestaciones de servicios de «asistencia sanitaria», previstas en la letra b), y de «asistencia», a que se refiere la letra c), han de entenderse las «que [tienen?] por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud».¹¹ Esto implica que, para quedar exenta con arreglo a la letra b) o a la letra c), la prestación de que se trate tiene que perseguir un objetivo terapéutico.¹²

23. Es también necesario señalar que en las recientes sentencias, antes citadas, Unterperfinger y D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services, relativas a la aplicación de la letra c), el Tribunal de Justicia ha declarado que, debido a que la finalidad terapéutica no debe entenderse de forma demasiado estricta, las prestaciones médicas preventivas

8 — Sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 30.

9 — Véanse las sentencias, antes citadas, Comisión/Francia, apartado 24, en la que se destaca la necesidad de tener en cuenta «el objetivo con el que se efectúa la toma de dichas muestras», e Ygeia, apartado 22.

10 — Sentencia de 20 de noviembre de 2003, Unterperfinger (C-212/01, Rec. p. I-13859), apartado 42, y conclusiones presentadas por la Abogado General Stix-Hackl en ese mismo asunto, puntos 66 a 68, a las que se remite expresamente la sentencia.

11 — Sentencias Dornier, antes citada, apartado 48; de 14 de septiembre de 2000, D. (C-384/98, Rec. p. I-6795), apartado 18; Kügler, antes citada, apartado 38, e Ygeia, antes citada, apartado 24.

12 — Sentencias D., antes citada, apartado 19; Kügler, antes citada, apartado 39; Unterperfinger, antes citada, apartado 40, y de 20 de noviembre de 2003, D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services (C-307/01, Rec. p. I-13989), apartado 58.

también pueden quedar exentas:¹³ «aun en el caso de que las personas que son objeto de reconocimientos o de otras intervenciones médicas de carácter preventivo no sufran ninguna enfermedad o anomalía de la salud, la inclusión de tales servicios en el concepto de “asistencia a personas físicas” es conforme con el objetivo de reducción del coste de la asistencia médica, el cual es común tanto a la exención prevista en el artículo 13, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva como a la prevista en el mismo apartado, letra c)».¹⁴

en la letra c), debe corresponderse con la interpretación del concepto de «asistencia sanitaria» a que alude la letra b).¹⁵ Por otro lado, ambas letras tienen por objeto «regular la totalidad de las exenciones de los servicios médicos en sentido estricto», basándose en una teleología común.¹⁶

24. En mi opinión, no hay nada que justifique un giro en la interpretación uniforme y coherente que ha venido haciendo el Tribunal de Justicia de estas dos letras, por lo que respecta a la naturaleza de las actividades que contemplan. Por lo tanto, la interpretación efectuada por el Tribunal de Justicia del concepto de «asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas», previsto

25. Es cierto que cada una de estas dos letras tiene su propio ámbito. Sin embargo, «el criterio para delimitar el ámbito de aplicación de los dos supuestos de exención previstos en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva no es tanto la naturaleza de la prestación como su lugar de realización».¹⁷ Así, según la letra b) «deben eximirse las prestaciones que consisten en un conjunto de cuidados médicos en establecimientos que tienen finalidades sociales, como la protección de la salud humana, mientras que, conforme a la letra c) del mismo apartado, deben eximirse las prestaciones que se realizan fuera de establecimientos hospitalarios en el marco de una relación de confianza entre el paciente y quien le presta asistencia».¹⁸

13 — Sentencias, antes citadas, *Unterpertinger*, apartado 40, y *D'Ambrunil y Dispute Resolution Services*, apartado 58. Véanse las conclusiones presentadas por la Abogada General Stix-Hackl en dichos asuntos, puntos 72 a 75, en las que defiende, precisamente, la ampliación del concepto de actividades con objetivo terapéutico para abarcar en él «también aquellas actividades que no tienen por objeto directamente la curación de una enfermedad, sino la simple prevención», punto 72. Véase, parcialmente en este sentido, la sentencia Kügler, antes citada, apartado 40.

14 — Sentencias, antes citadas, *Unterpertinger*, apartado 40, y *D'Ambrunil y Dispute Resolution Services*, apartado 58.

15 — Sentencia Dornier, antes citada, apartado 50.

16 — Sentencia Kügler, antes citada, apartado 36. Véanse las conclusiones presentadas por la Abogada General Stix-Hackl en el asunto *Unterpertinger*, antes citadas, punto 71, en las que señala que «ambos supuestos de exención cumplen la finalidad de promover el acceso a los servicios médicos en su conjunto».

17 — Sentencia Dornier, antes citada, apartado 47, que sigue la línea marcada por la sentencia de 23 de febrero de 1988, *Comisión/Reino Unido* (353/85, Rec. p. 817), apartados 32 y 33. Véase también, en el mismo sentido, la sentencia Kügler, antes citada, apartado 35.

18 — Sentencias, antes citadas, *Dornier*, apartado 47; *Comisión/Reino Unido*, apartado 33, y *Kügler*, apartados 35 y 36.

26. En consecuencia, el concepto de «asistencia sanitaria», mencionado en la letra b), incluye, al igual que la letra c), «los servicios médicos prestados con una finalidad que [...] sea proteger, mantener o restablecer, la salud de las personas».¹⁹ En otras palabras, comprende tanto las prestaciones de asistencia sanitaria curativa como las de asistencia preventiva.

27. En el ámbito de la asistencia sanitaria preventiva, no hay diagnósticos²⁰ ni deben realizarse actos terapéuticos en sentido estricto. El elemento principal, presidido por el afán de prevenir la futura necesidad de diagnosticar y de tratar eventuales enfermedades, es la observación y examen del paciente.

28. Ahora bien, los análisis clínicos solicitados por un médico forman parte de la observación médica del paciente,²¹ sin la cual no puede obviamente garantizarse la protección de la salud de las personas, tanto desde el punto de vista de su mantenimiento como de su recuperación. En otras palabras, la asistencia sanitaria, como conjunto de actividades que se destinan funcionalmente al mantenimiento o al restablecimiento de la salud, puede concebirse como un proceso constituido por actos guiados por este fin, entre los que se incluyen, por definición, actos de observación y de examen, así como,

eventualmente, de diagnóstico y tratamiento. En este sentido, los análisis clínicos prescritos por un médico son prestaciones de asistencia sanitaria.

29. Dicho esto, las prestaciones de análisis clínicos como las realizadas por L.U.P se enmarcan, en atención a su finalidad, en el concepto de asistencia sanitaria a que se refiere el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva.

30. Distinta es la cuestión de determinar con precisión si esa actividad de asistencia sanitaria, efectuada por un laboratorio externo de análisis, ha de considerarse integrada en la letra b) o en la letra c). Como ya se ha mencionado, la respuesta a esta cuestión requiere comprobar si las prestaciones de que se trata se efectúan fuera de establecimientos sanitarios o similares, pero en el marco de una relación de confianza entre el paciente y quien le presta la asistencia en consulta o a domicilio.²² Por lo tanto, importa más el tipo de local en que se desarrolla la actividad que la naturaleza de la propia actividad.

31. A este respecto, a diferencia de lo sostenido por la Comisión en sus observaciones escritas, soy de la opinión de que un laboratorio que realice análisis clínicos por prescripción médica y que por ello, como ya he indicado, efectúa prestaciones de «asis-

19 — Sentencias, antes citadas, Unterperntinger, apartado 41, y D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services, apartado 59.

20 — El diagnóstico es, en efecto, el acto por el cual el médico distingue una enfermedad por sus manifestaciones características.

21 — Esto es así tanto cuando sea el propio médico el que efectúe los exámenes o análisis durante su observación, como cuando solicite su práctica externa, debido, fundamentalmente, a lo especializado de aquéllos.

22 — Véase el punto 25 de las presentes conclusiones.

tencia sanitaria» en el sentido de la letra b) constituye uno de los «centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos» a que se refiere dicha letra.

no en la letra b), si se realizan efectivamente en el marco de una relación de confianza entre el paciente y quien le presta la asistencia. Sin embargo, como parece resultar de la resolución de remisión, los análisis controvertidos en el presente caso no se efectúan en el contexto de una relación de este tipo —tal como la concibe la jurisprudencia del Tribunal de Justicia—, de modo que no pueden considerarse incluidos en la letra c).²⁴

32. La razón de ser de la exención prevista tanto en la letra b) como en la letra c) es la misma, con independencia de que los análisis se efectúen en un establecimiento hospitalario o en la consulta de un médico (en el caso de que esté cualificado para ello y disponga de los medios técnicos necesarios) o de que, por el contrario, se lleven a cabo en otros establecimientos, específicamente dedicados a esta tarea. Desde el punto de vista del objetivo de reducir el coste de la asistencia sanitaria, sería incomprensible observar una disparidad de trato a este respecto. Además, la interpretación que propongo es la más respetuosa con el principio de neutralidad fiscal, que impide que, a los efectos de la recaudación del IVA, los agentes económicos que efectúen las mismas operaciones reciban un trato distinto.²³

33. Asimismo, debe señalarse que los análisis clínicos pueden incluirse en la letra c), y

34. Por otro lado, la Comisión indicó tanto en sus observaciones escritas como en la vista que es necesario distinguir los laboratorios de análisis clínicos que mantienen relaciones contractuales directas con los pacientes de aquellos que sólo las mantienen con los médicos que solicitan los análisis. A juicio de la Comisión, los análisis sólo pueden acogerse a la exención en el primer caso, puesto que se destinan a sus beneficiarios finales. En el segundo caso, nos encontramos simplemente ante prestaciones que preceden a la asistencia sanitaria. Quiere esto decir que tienen por destinatario a quien presta los servicios de asistencia sanitaria, pero no al beneficiario final de éstos, por lo

23 — Véase la sentencia Kügler, antes citada, apartado 30.

24 — Véase la jurisprudencia mencionada en el punto 25 de las presentes conclusiones.

que, según la Comisión, no deberían poder disfrutar del régimen de exención del IVA. Para fundamentar su tesis, la Comisión alude a las sentencias del Tribunal de Justicia, Comisión/Alemania,²⁵ Skandia,²⁶ CSC Financial Services²⁷ y Arthur Andersen,²⁸ en las que se consideraron sujetas a imposición determinadas operaciones relacionadas con prestaciones de servicios exentas del IVA, que habían sido efectuadas por subcontrata. No comparto el punto de vista de la Comisión.

35. Esta tesis es radicalmente incompatible con la postura mantenida por el Tribunal de Justicia en la sentencia Comisión/Francia, antes citada. En dicha sentencia, se dejó claro

que, para la aplicación del régimen de exención previsto en la letra b), es irrelevante el hecho de 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».²⁹ Es decir, el que un laboratorio subcontrate a otro para que efectúe un análisis clínico no implica que el análisis practicado por el laboratorio subcontratado deje de estar sujeto al régimen de exención previsto en la letra b).

36. La jurisprudencia a que se refiere la Comisión se sentó en relación con otros regímenes de exención del IVA que difieren de los relativos a las actividades de interés general. Además, tal jurisprudencia versa sobre regímenes de exención motivados por razones distintas a las que explican las exenciones previstas en las letras b) y c), relativas a las actividades de asistencia sanitaria.³⁰

37. Por tanto, no creo que deba restringirse la interpretación que ha venido dándose hasta ahora a los regímenes de exención

25 — Sentencia de 11 de julio de 1985 (107/84, Rec. p. 2655), apartado 20, en la que se declaró que sólo las prestaciones efectuadas por Deutsche Bundespost quedaban sujetas al régimen de exención previsto por el artículo 13, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, pero no las prestaciones de servicio previas efectuadas a título oneroso en favor de Deutsche Bundespost por empresas de transporte.

26 — Sentencia de 8 de marzo de 2001 (C-240/99, Rec. p. I-1951), apartados 40 y 41, en la que se declaró que la gestión de contratos de seguro por una entidad que actuaba por cuenta de una compañía de seguros no quedaba exenta, como «operaciones de seguro» en el sentido del artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva, por cuanto dicha entidad no mantenía ninguna relación contractual con los asegurados ni asumía riesgo alguno derivado de las actividades de seguro.

27 — Sentencia de 13 de diciembre de 2001 (C-235/00, Rec. p. I-10237), apartados 39 y 40. En esta sentencia el Tribunal de Justicia afirmó, acerca de la interpretación del concepto de «negociación» de títulos en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva, que un intermediario sólo puede acogerse a la exención si «no ocupa el lugar de una parte en un contrato relativo a un producto financiero». Preciso que «no se trata [...] de una actividad de negociación cuando una de las partes del contrato confía a un subcontratista una parte de las operaciones materiales vinculadas al contrato, como la información a la otra parte y la recepción y tramitación de las solicitudes de suscripción de títulos valores que son objeto del contrato. Si así sucede, el subcontratista ocupa el mismo lugar que el vendedor del producto financiero y, por consiguiente, no es una persona intermediaria que no ocupa el lugar de una parte del contrato en el sentido de la disposición controvertida».

28 — Sentencia de 3 de marzo de 2005 (C-472/03, Rec. p. I-1719), en la cual se consideró que determinadas actividades de «back office» normalmente desarrolladas por la propia aseguradora, pero que fueron subcontratadas con un prestador externo que, por su parte, no asumía el riesgo ni actuaba como corredor ni agente de seguros, no podían acogerse a la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva.

29 — Sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 28. También se consideró, de modo semejante, en la sentencia D'Ambrumenil y Dispute Resolution Services, antes citada, apartado 67, que el hecho de que tales exámenes médicos de los trabajadores tengan lugar a petición de terceros «en concreto, de empresas? y sean controlados por éstos no impide considerar que el objetivo de dichos exámenes sea la protección de la salud y que puedan, por lo tanto, acogerse a la exención».

30 — Véanse, por ejemplo, en relación con la finalidad de la exención de operaciones de seguro y de prestaciones efectuadas por corredores y agentes de seguros, la sentencia CCT, antes citada, apartado 23, y las conclusiones presentadas por el Abogado General Saggio en el asunto Skandia, antes citado, punto 23, así como las conclusiones que presentó en el asunto Arthur Andersen, antes citado, punto 13.

contemplados en las letras b) y c) —ya bien clara en la sentencia Comisión/Francia, antes citada—, para garantizar una hipotética necesidad de mayor coherencia y unidad con la jurisprudencia a la que se refiere la Comisión, relativa a la subcontratación de ciertas actividades relacionadas con prestaciones de servicios exentas. Puesto que las prestaciones de análisis clínicos, como las aquí controvertidas, son por sí mismas, en las circunstancias a que me he referido, prestaciones de «asistencia sanitaria» efectuadas por «otros establecimientos de la misma naturaleza», en el sentido de la letra b), no encuentro, ni en el tenor ni en la ratio de este precepto, justificación alguna para imponer una restricción adicional a la exención de esas prestaciones, como la que sugiere la Comisión. Los requisitos que pueden señalarse son los admitidos por el artículo 13, parte A, apartados 1, letra b), y 2.

parte A, apartado 2, el cumplimiento de esas condiciones facultativas puede únicamente exigirse para las prestaciones de servicios previstas en la letra b), pero no para las previstas en la letra c). Así, la Sexta Directiva no trata del mismo modo los distintos regímenes de exención contemplados en las letras b) y c), pues somete las prestaciones incluidas en la letra b) a un régimen de exención que, *a priori*, es menos favorable que el establecido para las prestaciones comprendidas en la letra c). De este modo, los Estados miembros podrán someter, para su exención, las prestaciones incluidas en la letra b) que sean efectuadas por laboratorios privados de análisis clínicos a una o a varias de las condiciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), posibilidad que no se contempla para las prestaciones efectuadas por los médicos que prescriben los análisis en el ámbito de la letra c).

B. La conformidad con el artículo 13, parte A, apartados 1, letra b), y 2, de los requisitos a los que los Estados miembros pueden someter facultativamente la exención de las prestaciones efectuadas por organismos que no sean de Derecho público

38. Los Estados miembros tienen la facultad de imponer la observancia de una o de varias de las condiciones descritas en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), cuando las prestaciones queden a cargo de organismos que no sean de Derecho público. Ahora bien, como resulta claramente del artículo 13,

39. Debo precisar también —porque creo que esta duda subyace a la cuestión planteada por el Bundesfinanzhof— que, por lo que respecta a las prestaciones previstas en la letra b), la facultad de que disponen los Estados miembros de señalar requisitos para la concesión del régimen de exención no les impone tratar de la misma manera las prestaciones de «asistencia sanitaria» y las prestaciones «relacionadas directamente» con aquéllas, cuando sean efectuadas por organismos que no sean de Derecho público. Los Estados miembros disponen de una *facultad* de supeditar, *caso por caso*, a la observancia de determinadas condiciones la concesión de la exención prevista en la

letra b) a organismos que no sean de Derecho público, en el bien entendido de que respeten el principio general de no discriminación. En este sentido, no me parece que estén obligados a imponer exactamente las mismas condiciones a los dos tipos de prestaciones. Por lo pronto, un Estado miembro puede simplemente optar por no exigir el cumplimiento de ninguno de los requisitos previstos en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), para que se reconozca la exención de los servicios sanitarios previstos en la letra b) cuando queden a cargo de entidades que no sean de Derecho público. Asimismo, debe asistirle la facultad de establecer requisitos *únicamente* para las prestaciones sanitarias efectuadas por operadores privados que estén *relacionadas directamente* con la hospitalización y la asistencia sanitaria. En este sentido, considero que queda disipada cualquier duda acerca de la posible incompatibilidad del régimen previsto en el artículo 4, apartado 16, de la UStG con el régimen de exención contemplado en el artículo 13, parte A, apartados 1, letra b), y 2, letra a), de la Sexta Directiva, puesto que, a simple vista, el régimen nacional sólo establece requisitos para la exención de las operaciones «relacionadas directamente» con la hospitalización o la asistencia sanitaria.

40. En el caso de que el Derecho alemán aplicable imponga el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 4, apartado 16, letra c), de la UStG para la exención de las propias prestaciones de «asistencia sanitaria» realizadas por «otros establecimientos de la misma naturaleza», en el sentido de la letra b) de la Sexta Directiva, habrá que analizar la conformidad con el Derecho comunitario de los dos requisitos establecidos por la legislación alemana para la concesión de la exención.

41. En primer lugar, el requisito enunciado en el artículo 4, apartado 16, letra c), de la UStG, que impone que «las prestaciones sean efectuadas bajo supervisión médica», es contrario al Derecho comunitario. Ninguno de los requisitos establecidos en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), puede interpretarse en el sentido de que faculta a los Estados miembros para supe-
 ditar la concesión de la exención prevista en la letra b) a organismos que no sean de Derecho público a la condición de que exista una supervisión médica como la que exige la normativa alemana.

42. Todavía en relación con este requisito, ha de recordarse que en la sentencia Dornier, antes citada, el Tribunal de Justicia afirmó expresamente que «el requisito de que las prestaciones se efectúen bajo supervisión médica rebasa los límites de la facultad de apreciación que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva otorga a los Estados miembros, en la medida en que excluye de la exención a las prestaciones realizadas bajo la responsabilidad exclusiva de los profesionales paramédicos. En efecto, el concepto de “asistencia sanitaria” que figura en esta disposición comprende no solamente las prestaciones efectuadas directamente por médicos o por otros profesionales sanitarios bajo supervisión médica, sino también las prestaciones paramédicas realizadas en centros hospitalarios bajo la responsabilidad exclusiva de personas que no poseen la condición de médico».³¹

31 — Sentencia Dornier, antes citada, apartados 70 y 71.

43. En mi opinión, a pesar de no estar expresamente previsto en la Sexta Directiva, el otro requisito impuesto por el artículo 4, apartado 16, letra c), de la UStG —que exige que al menos el 40 % de las prestaciones realizadas durante el año civil precedente lo hayan sido a favor de afiliados a un organismo de seguridad social, perceptores de asistencia social y beneficiarios de una pensión de jubilación o de víctima de guerra abonada por una institución de la seguridad social— puede considerarse auxiliar de la prestación facultativa prevista en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), tercer guión, conforme a la cual, para que puedan acogerse a la exención, los organismos que no sean de Derecho público «deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados». En efecto,

el que una parte de los pacientes de la entidad de que se trate esté afiliada a la seguridad social puede coadyuvar a que los precios aplicados por la entidad sean compatibles con los homologados por las autoridades públicas. Aunque, a mi modo de ver, no está clara la razón que lleva a exigir que el organismo de que se trate cuente entre sus pacientes con al menos un 40 % de afiliados a la seguridad social, creo que este requisito es compatible con el Derecho comunitario, en la medida en que permita efectivamente apreciar la compatibilidad de los precios practicados por esa entidad con los homologados por las autoridades públicas. A los tribunales nacionales corresponde comprobar si ese requisito es un instrumento adecuado para valorar la compatibilidad de los precios practicados por L.u.P. con los así homologados.

III. Conclusión

44. Por todo lo expuesto, sugiero al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente forma a la cuestión planteada por el Bundesfinanzhof:

«El 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, debe interpretarse en el sentido de que los análisis clínicos como los controvertidos en el presente caso son prestaciones de “asistencia sanitaria” efectuadas por “otros establecimientos de la misma naturaleza”, en el sentido de la mencionada letra b).»