

61999C0076

Conclusiones del Abogado General Fennelly presentadas el 25 de mayo de 2000. - Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa. - Incumplimiento de Estado - Sexta Directiva IVA - Artículo 13, parte A, apartado 1, letra b) - Prestaciones relacionadas directamente - Concepto. - Asunto C-76/99.

Recopilación de Jurisprudencia 2001 página I-00249

Conclusiones del abogado general

1. En el presente recurso por incumplimiento, la Comisión impugna la distinción establecida por las autoridades tributarias francesas entre dos tipos diferentes de contratos de cooperación celebrados entre laboratorios que efectúan análisis biológicos de muestras médicas tomadas siguiendo las instrucciones de los médicos de los pacientes. En los supuestos en que la ley francesa obliga al laboratorio que toma la muestra a transmitirla a otro laboratorio más especializado para que la analice, la cantidad fija que debe abonar el laboratorio que efectúa el análisis al laboratorio que le remitió la muestra está sometida al IVA. Sin embargo, cuando la transmisión de la muestra resulta de un acuerdo voluntario, está exenta del IVA. La Comisión considera que dicha distinción no está justificada. En su opinión, la exención del IVA prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva sobre el IVA debe aplicarse a todos los acuerdos antes mencionados de cooperación entre laboratorios.

I. Antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho

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;

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».

3. Con arreglo al artículo 261-4-1º del code général des impôts francés, los análisis clínicos están exentos del IVA. La Instrucción ministerial de 1982, adoptada en relación con la dicha disposición, establece que ésta tiene por objeto eximir los análisis biológicos destinados «a facilitar la prevención, el diagnóstico y el tratamiento de las enfermedades humanas».

4. El artículo L. 760, párrafo quinto, del code de la santé publique francés (en lo sucesivo, «CSP») establece, en su versión modificada, que la transmisión de muestras entre laboratorios para ser analizadas sólo puede efectuarse en el marco de un «contrato de colaboración». Dichos contratos deben precisar la naturaleza y las modalidades de las referidas transmisiones. Al parecer unos nueve laboratorios están autorizados para efectuar tales análisis y sólo pueden cobrar al laboratorio que les remite la muestra una tarifa reducida («tarif minoré») por las prestaciones efectuadas. Con arreglo al artículo L. 760, párrafo octavo, del CSP, éste es jurídicamente responsable frente al paciente tanto del análisis como de su facturación al paciente.

5. Determinados análisis no pueden ser objeto de tales contratos de colaboración. A este respecto, el artículo L. 759 del CSP establece que los 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 reservan para determinados laboratorios o categorías de personas especializadas. El ministre de la santé establece la lista de los laboratorios así autorizados.

6. Sin embargo, para garantizar la cobertura de todo el territorio, el paciente que necesite un análisis especializado puede acudir al laboratorio o enfermero elegido por él para que realicen la toma de la muestra con el fin de efectuar tal análisis. El laboratorio (o enfermero) que toma la muestra se encarga entonces de remitirla a un laboratorio especializado para que la analice. En el caso de las muestras que toman los enfermeros, al parecer es frecuente que las entreguen en las farmacias, las cuales las envían a continuación a un laboratorio especializado. En lo sucesivo, me referiré a los contratos de colaboración obligatoria relativos a dichos análisis como contratos de retribución fija.

7. El artículo 36 de la Ley nº 94-43, de 18 de enero de 1994, que modifica el último párrafo del artículo L. 760 del CSP, establece que el laboratorio que, en el marco de dichos contratos de retribución fija, efectúa los análisis especializados que le están reservados debe abonar al laboratorio que tomó la muestra una cantidad fija («indemnité forfaitaire») por la transmisión de la muestra. El importe de dicha cantidad se establece por Orden Ministerial. El laboratorio (especializado) que efectúa el análisis factura directamente al paciente el análisis de la muestra que le transmitió el otro laboratorio. Esta prestación de servicios no está sometida al IVA. En la medida en que el laboratorio que tomó la muestra factura al paciente el servicio de toma de la misma, tampoco está sometido al IVA. Sin embargo, con arreglo a la Instrucción 3 A-7-82, en los contratos de retribución fija debe pagarse el IVA sobre los honorarios de transmisión («honoraires de transmission») que abona el laboratorio que efectúa el análisis al que le remitió la muestra. Dicho de otro modo, se debe pagar el IVA sobre la cantidad fija abonada por el laboratorio que efectúa el análisis al laboratorio que tomó la muestra.

II. Contexto

8. A raíz de una denuncia, mediante escrito de 25 de enero de 1996 la Comisión solicitó a las autoridades francesas explicaciones sobre las razones por las que estaban sometidos al IVA los honorarios abonados en los contratos de retribución fija. En su respuesta, las autoridades francesas citaron, inter alia, una sentencia del Conseil d'État francés que describe la cantidad abonada por la transmisión de muestras en los contratos de retribución fija como el pago por «un servicio de aportación de clientela» («un service d'apport d'affaires»).

9. La Comisión, por considerar que el someter al IVA los honorarios abonados en un contrato de retribución fija constituye una infracción al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, envió con fecha de 7 de julio de 1997 un escrito de requerimiento a Francia.

10. La Comisión dirigió el 5 de marzo de 1998 un dictamen motivado a Francia, en el que mantuvo la posición ya expuesta en su escrito de requerimiento de que la distinción efectuada por las autoridades francesas era artificial, por corresponder en efecto a una distinción basada en el modo de retribuir al laboratorio que toma la muestra. Así, en el caso de los contratos de colaboración, al laboratorio que toma la muestra se le retribuye mediante un descuento sobre los honorarios facturados por el laboratorio que efectúa el análisis porque el primero cobra honorarios completos a los pacientes, mientras que en los contratos de retribución fija su remuneración proviene de los honorarios que le abona el laboratorio que efectúa el análisis. La Comisión destacó que las cantidades que deben abonarse se fijan de forma pública y que, con arreglo a la información que recibió del sector en cuestión, los importes establecidos no son excesivos. Por consiguiente, requirió a Francia para que adoptase en un plazo de dos meses las medidas necesarias para cumplir las obligaciones que le incumben con arreglo a la Sexta Directiva.

11. Francia respondió mediante escrito de 28 de mayo de 1998. En su opinión, la denuncia de la Comisión carecía de fundamento. Así, mientras la cooperación que tiene lugar en el marco de un contrato de colaboración puede considerarse como una forma clásica de subcontratación, la transmisión de muestras en el marco de un contrato de retribución fija corresponde a un tipo de servicio de aportación de clientela en favor del laboratorio que efectúa el análisis que es independiente del servicio de análisis que éste presta al paciente. Francia invocaba, entre otras, las sentencias Henriksen y Comisión/Reino Unido para refrendar su tesis de que los contratos de retribución fija incluyen dos tipos de prestaciones diferentes.

12. Al no compartir dicha opinión, la Comisión formuló el 3 de marzo de 1999 el presente recurso ante el Tribunal de Justicia. La Comisión solicita que el Tribunal de Justicia:

- 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 sobre el IVA), al percibir el IVA sobre las cantidades fijas cobradas por tomar muestras para efectuar análisis médicos.

- Condene en costas a la República Francesa.

III. Observaciones

13. La Comisión alega que, en el ámbito de la «hospitalización y asistencia sanitaria», el concepto de «prestaciones de servicios [...] relacionadas directamente» con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva incluye el envío de la muestra por el laboratorio que la tomó a otro laboratorio para que la analice, ya que el objetivo de la toma de la muestra es que sea analizada. No cabe establecer distinciones respecto de los contratos de retribución fija; los envíos de muestras a los laboratorios autorizados para que las analicen están relacionados de manera estrecha y subordinada con el análisis clínico de las muestras por éstos -salvo que formen parte integrante del mismo- y deben considerarse prestaciones «relacionadas directamente» con la «asistencia sanitaria». La Comisión considera que no son pertinentes las sentencias Henriksen y Lentes correctoras invocadas por Francia en su respuesta al dictamen motivado. Esta última sentencia no respalda la afirmación de que las personas que efectúen las diferentes prestaciones de servicios que se suponen «relacionadas directamente» con la «asistencia sanitaria» deban ser las mismas.

14. Sin pronunciarse sobre el hecho de que la legislación francesa reserve la ejecución de determinados análisis a unos laboratorios específicos, la Comisión recuerda que, aunque los

Estados miembros pueden establecer las condiciones en las que es aplicable exención con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, la determinación del contenido material de las operaciones cubiertas por la exención incumbe al Derecho comunitario. En su opinión, la distinción controvertida vulnera el principio de neutralidad el cual, junto con el principio de uniformidad, exige que el alcance tanto del ámbito del IVA como de las exenciones se interprete lo más objetivamente posible. Al no existir ninguna diferencia sustancial de carácter económico entre las dos categorías de contratos de cooperación, según la Comisión la estructura diferente de dichos contratos que impone el CSP no justifica la distinción establecida entre ambos a efectos del IVA.

15. Francia basa su defensa fundamentalmente en el principio consolidado de que el alcance de las exenciones a la exigibilidad del IVA deben interpretarse estrictamente. En los contratos de colaboración, los honorarios negociados entre el laboratorio que transmite la muestra y el que la analiza se calculan de manera que permitan que el primero obtenga un beneficio. Sin embargo, la responsabilidad del análisis incumbe al laboratorio que lo factura al paciente y cuyo director firma los resultados. Francia deduce de lo antedicho que en los contratos de colaboración puede considerarse que los dos laboratorios participan en el análisis clínico de la muestra y que, por consiguiente, se aplica la exención. No sucede así en los contratos de retribución fija, en los que el laboratorio que efectúa el análisis lo factura al paciente y abona al laboratorio que le transmitió la muestra unos honorarios fijos destinados a sufragar los gastos de éste. Francia alega que los referidos honorarios tienen por objeto retribuir la contribución del laboratorio que toma la muestra al volumen de negocios del laboratorio que la analiza y no puede, por consiguiente, considerarse como «relacionada [...] directamente» con el propio análisis de la muestra a efectos del IVA.

16. Francia afirma que, a efectos del IVA, una serie de operaciones sólo puede calificarse de operación única si las operaciones en cuestión constituyen hechos jurídicamente equivalentes y se efectúan entre las mismas personas. Aunque es más fácil demostrar el carácter distinto de dos operaciones totalmente diferentes, como la entrega de bienes y la prestación de servicios en la sentencia Lentes correctoras, en su opinión ello no significa que dos servicios material, legal y económicamente disociables o distintos deban considerarse uno solo.

17. En cuanto a la identidad de las partes, Francia destaca que en la sentencia Henriksen, un piso y una plaza de garaje fueron alquilados por un mismo propietario a un mismo arrendatario. Sin embargo en el caso de autos, mientras que en los contratos de colaboración sólo intervienen el paciente y el laboratorio que toma la muestra, en los contratos de retribución fija existe una relación autónoma, respectivamente, entre el paciente y el laboratorio que analiza la muestra, por una parte, y entre los dos laboratorios, por otra parte. Además, para que una actividad esté comprendida en el ámbito de aplicación de la excepción, la sentencia SDC exige que cumpla la misma función específica y esencial que la actividad exenta, lo cual, en su opinión, no sucede en el caso de autos.

18. En su réplica, la Comisión ha negado la relevancia del hecho de que en los contratos especiales la responsabilidad del análisis incumbe al laboratorio que lo efectúa. En cuanto a la sentencia CPP, la Comisión insiste en que el factor esencial, desde el punto de vista del paciente, es que la transmisión de la muestra no constituye un fin en sí sino, en realidad, una etapa esencial en la ejecución de un análisis. La Comisión mantiene que no procede establecer analogías entre una determinada exención y otras, e insiste en la necesidad fundamental de abordar los casos de forma individual. La sentencia SDC sustenta la opinión de la Comisión de que es importante centrarse en la esencia del servicio prestado, el análisis en el caso de autos. La transmisión de la muestra constituye una operación necesaria de apoyo técnico.

19. En su réplica, refiriéndose a la sentencia CPP, Francia ha alegado que como sucede en el caso de autos con la transmisión de muestras en los contratos de retribución fija, cuando se pagan precios separados por prestaciones específicas, deben considerarse separadas. Además,

admitir la tesis de la Comisión significaría que cualquier actividad cuya finalidad permita o facilite finalmente la ejecución de una actividad exenta estaría comprendida en el ámbito de aplicación de dicha exención.

IV. Análisis

20. La controversia en el caso de autos se centra claramente en el alcance del principio de que las exenciones del IVA han de interpretarse estrictamente. Las partes están de acuerdo en que los análisis médicos de sangre o de otros fluidos corporales de los pacientes están exentos del IVA por tratarse de prestaciones de servicios «relacionadas directamente» con la «hospitalización y asistencia sanitaria» con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. Las partes están asimismo de acuerdo en que la toma de muestras también está exenta. Discrepan sin embargo sobre el fundamento concreto de esta exención. La Comisión alega que las tomas de muestras deben considerarse actividades «relacionadas directamente» con la asistencia sanitaria, mientras que el agente de Francia ha afirmado en la vista que están exentas «por tratarse de actos médicos» («en tant qu'acte médical»). Sin embargo, esta divergencia de opiniones es irrelevante en el caso de autos pues, con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), está exenta «la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias [...]». Por consiguiente, la cuestión esencial es si, habida cuenta de la necesidad de interpretar estrictamente las exenciones, las diferencias desde el punto de vista estructural y jurídico entre los contratos de retribución fija y los de colaboración justifican la tesis de las autoridades francesas de que en los contratos de retribución fija la transmisión de la muestra constituye una operación distinta y por tanto sometida al IVA.

21. En mi opinión, aunque el principio de interpretación estricta es importante para considerar el ámbito de aplicación de las exenciones del IVA, no es en absoluto el único principio relevante. Así, en la sentencia CPP, el Tribunal de Justicia afirmó que «las exenciones establecidas en el artículo 13 de la Sexta Directiva 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». En la sentencia Bulthuis-Griffioen, el Tribunal de Justicia declaró que las exenciones «constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario» y que «lo mismo debe aplicarse a los requisitos específicos exigidos para disfrutar de estas exenciones y, en particular, de las que se refieren a la condición o a la identidad del operador económico que realiza las prestaciones cubiertas por la exención». Más recientemente, en la sentencia Gregg, el Tribunal de Justicia, aún siendo consciente del alcance personal de las referencias a «otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos» y a «otros organismos a los que [...] [se les] reconozca su carácter social» que contiene el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y g), se negó a adoptar una interpretación restrictiva que pudiera excluir del ámbito de aplicación de la exención relevante a dos personas físicas que explotan una empresa en común como socios colectivos.

22. En las conclusiones que presenté en el asunto CPP tuve ocasión de afirmar que los términos de una exención establecida de forma inequívoca no deben ser interpretados de forma particularmente restrictiva. Ejemplo de ello son las sentencias Muys' y SDC, que versan sobre el alcance de algunas de las exenciones que contiene el artículo 13, parte B, letra d), que afectan en general a las operaciones de crédito. El Tribunal de Justicia declaró que, sin perjuicio del principio de interpretación estricta, «[...] a falta de precisión alguna acerca de la identidad del prestamista o del prestatario, la expresión "concesión y negociación de créditos" es, en principio, lo suficientemente amplia como para incluir los créditos concedidos por los proveedores de bienes en forma de aplazamientos del pago». Como señalé en las conclusiones que presenté en el asunto CPP, «en la sentencia Muys' [el Tribunal de Justicia] rechazó el argumento de la Comisión según el cual la prestación se limitaba a los préstamos y créditos concedidos por entidades bancarias y financieras», mientras que «en la sentencia SDC el Tribunal destacó la importancia de "el tipo de operación efectuada" (apartado 31) y, remitiéndose a la sentencia Muys', rechazó la tesis según la cual el alcance de las exenciones previstas en los números 3 y 5 de la letra d) de la

parte B del artículo 13 se limitaba a los bancos o entidades financieras o que dependiese de la forma jurídica concreta del prestador del servicio (apartados 34 y 35)».

23. En principio, el concepto de prestaciones de servicios «relacionadas directamente» en el contexto de la «hospitalización y [de la] asistencia sanitaria» no debe interpretarse de forma particularmente estricta. Esta claro que el objetivo implícito es garantizar que los beneficios derivados de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria no se vean mermados por el incremento de los costes que se produciría si dichas prestaciones o las relacionadas directamente con ellas se sometieran al IVA. Por consiguiente, considero que todas las actividades directa e íntimamente relacionadas con las prestaciones de servicios de «hospitalización y asistencia sanitaria» deben considerarse, independientemente de su forma, cubiertas por la exención.

24. Volviendo a los hechos de autos, no me convence la alegación general formulada en la vista por el agente de Francia, según la cual la transmisión de muestras para efectuar análisis médicos no puede en ningún caso considerarse exenta por sí misma. Estoy de acuerdo con la Comisión en que conviene tener en cuenta el fin con el que se toman las muestras. Las tomas de muestras las recetan médicos que dispensan en el ejercicio de su profesión «asistencia a personas físicas», con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, o bien «prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria», con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b). Cuando un médico sospecha que un paciente padece una enfermedad específica pero desea confirmar su diagnóstico provisional recetando un análisis, la toma de la muestra, que es una etapa esencial y previa de la ejecución del análisis requerido, debe considerarse, con arreglo a una lectura literal normal del concepto de «prestaciones de servicios [...] relacionadas directamente», vinculada de forma suficientemente directa con la asistencia sanitaria u hospitalaria dispensada por dicho doctor. Incluso si el análisis no lo hubiera solicitado un médico sino otro profesional sanitario debidamente autorizado, la calificación de la transmisión de la muestra no debería ser diferente. Si, por otro lado, como en el asunto D., la finalidad del análisis solicitado no guarda relación con la prevención, el diagnóstico y el tratamiento de una dolencia o enfermedad que se sospecha o que se ha diagnosticado, considero que no debe aplicarse la exención.

25. Francia alega que la opinión de sus autoridades tributarias según la cual, en los contratos de retribución fija, la transmisión de muestras puede considerarse como un servicio de aportación de clientela en favor del laboratorio que efectúa el análisis, porque el laboratorio que toma la muestra aumenta en efecto, el volumen de negocio de éste, impide que a efectos del IVA se considere dicha transmisión como meramente accesorio o como parte integrante del propio análisis. En apoyo de esta opinión, Francia extrapola dos criterios de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia: que las partes en las operaciones que supuestamente constituyen una unidad deben ser las mismas y que no se requiere que dichas operaciones sean distintas desde el punto de vista jurídico y económico.

26. En mi opinión, Francia incurre en error al invocar, en particular, las sentencias Kerrutt, Henriksen y CPP. En la sentencia Kerrutt, el Tribunal de Justicia examinó si las entregas de bienes y las prestaciones de servicios efectuadas por una empresa para la construcción de un edificio y la entrega del terreno por otra empresa pueden considerarse una única entrega a efectos de la exención transitoria relativa a las entregas de edificios y de terrenos, con arreglo al artículo 28, apartado 3, letra b), y al anexo F, apartado 16, de la Sexta Directiva. Así, no resulta sorprendente que el Tribunal de Justicia declarase que las operaciones «que constituyen hechos jurídicamente distintos de la operación cuyo objeto es el terreno, llevada a cabo con otro empresario, no pueden considerarse integradas junto con esta última operación en una unidad susceptible de ser calificada como "entrega" única "de edificios o de partes de edificios y del terreno sobre el que se levantan"». En el caso de autos, sin embargo, frente a las múltiples prestaciones de servicios que requiere la construcción de un edificio, el análisis médico de una muestra supone esencialmente un único servicio. El hecho de que, por motivos de salud pública,

el CSP considere responsable del análisis frente al paciente al laboratorio que lo efectúa no basta para justificar que se califique de operación distinta la transmisión de la muestra a dicho laboratorio por otro diferente.

27. La sentencia Henriksen tampoco refrenda la tesis de Francia. En dicho asunto, el Tribunal de Justicia examinó si el arrendamiento de garajes estaba exento del IVA por quedar, a los efectos del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, fuera del ámbito de aplicación de la excepción a la exención relativa al «arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles [...]» prevista para «los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos», por estar dichos arrendamientos conectados con el arrendamiento de varias casas situadas en los alrededores. El Tribunal de Justicia aplicó el principio de accessorium sequitur principale y declaró que «el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos, cuando esté estrechamente ligado al arrendamiento, [...] de inmuebles [...] en el sentido de que ambos arrendamientos integran una única operación económica» está exento del IVA. El Tribunal de Justicia impuso el requisito de que las dos operaciones deben estar estrechamente ligadas de forma que puedan considerarse una unidad. El hecho de que, sobre la base de los hechos del asunto Henriksen, procediera afirmar que el mencionado requisito concurría, inter alia, porque «ambos bienes son alquilados por un mismo propietario a un mismo arrendatario» no significa que las partes en las operaciones de que se trate deban siempre ser las mismas. Estoy de acuerdo con la Comisión en que la identidad de las partes debe considerarse una mera indicación de que el vínculo entre las operaciones debe ser suficientemente estrecho como para justificar que sean tratadas como una entrega única.

28. En la sentencia CPP, que versa sobre si debe aplicarse la exención relativa a las operaciones de seguro establecida en el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva a las diferentes prestaciones de servicios efectuadas en el marco de un plan destinado a garantizar a los titulares de tarjetas de crédito, contra el pago de una cantidad determinada, una protección contra el perjuicio económico y los inconvenientes causados, en particular, por la pérdida o robo de sus tarjetas, el Tribunal de Justicia se refirió a «los criterios adecuados para decidir, en materia de IVA, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente». Afirmó que «debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos». Explicó que «cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate». Lo antedicho resulta relevante en el caso de autos, que trata del concepto de prestaciones de servicios «relacionadas directamente» porque, con arreglo al artículo 13, parte B, letra a), la exención relativa a «las operaciones de seguro y reaseguro» incluye «las prestaciones de servicios relativas a las mismas [...]».

29. En mi opinión, del enfoque adoptado en la sentencia CPP se desprende claramente que la clave está en la naturaleza y el fin de la operación desde el punto de vista del consumidor. Este enfoque se puede aplicar igualmente en el caso de autos. El paciente solicita, normalmente a través de su médico, que se le tome una muestra y que ésta sea analizada. Le resulta indiferente que el laboratorio que toma la muestra efectúe también el análisis, que subcontrate dicho análisis con otro laboratorio aunque siga asumiendo la entera responsabilidad de éste frente al paciente, o bien que, por el tipo de análisis de que se trate, deba transmitir la muestra a un laboratorio especializado para que la analice. El mero hecho de que este último asuma la responsabilidad clínica del análisis y que en tal supuesto el paciente reciba dos facturas, una suya y otra del laboratorio que tomó la muestra, no basta para alterar la naturaleza del servicio único de análisis que se presta al paciente.

30. Por consiguiente estoy convencido de que los servicios de toma y de transmisión de muestras pueden considerarse «servicios accesorios» que deben compartir «el mismo tratamiento fiscal que

la prestación principal», es decir el del análisis clínico. Por consiguiente, cumplen el requisito de ser prestaciones de servicios «relacionadas directamente» con la «asistencia sanitaria» a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. En la sentencia CPP, el Tribunal de Justicia declaró que «[u]na prestación debe ser considerada accesorio 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». La toma estéril de muestras no contaminadas y su envío con las debidas garantías al laboratorio que efectúa el análisis constituyen claramente dos etapas fundamentales e inherentes a la ejecución correcta de un análisis, que es el principal servicio de interés público controvertido en autos.

31. Aunque el Tribunal de Justicia reconoció en la sentencia CPP que la facturación de un precio único, aunque no es un hecho decisivo, «puede abogar en favor de la existencia de una prestación única», ello no justifica en el caso de autos el razonamiento a contrario utilizado por Francia, a saber que el mero hecho de que en los contratos de retribución fija el paciente reciba dos facturas permite dar un tratamiento fiscal diferente a dichos contratos. En cuanto a la doble facturación en el caso de los contratos de retribución fija, procede destacar que no se ha sugerido que el importe global de las dos facturas excede generalmente el importe de la factura única que se recibe cuando se han celebrado contratos de colaboración entre laboratorios. De forma más general, considero que Francia incurre en error al apoyarse en particular en la sentencia CPP. Ni en los contratos de retribución fija ni en los de colaboración existe un conjunto de servicios semejante a los que fueron objeto de la sentencia CPP que, según la Comisión, deben tratarse de forma idéntica a efectos del IVA. Por el contrario, el recurso de la Comisión se basa en la simple observación de que la toma de muestras y su envío con las debidas garantías constituyen dos etapas fundamentales e inherentes al proceso de prestación de un servicio de análisis médico. A diferencia de lo que afirma Francia, la función del laboratorio que toma la muestra no es comparable a la de un agente que proporciona clientes al laboratorio que efectúa el análisis. El mero hecho de que, con arreglo al CSP, el laboratorio que toma la muestra no pueda efectuar determinados análisis sino que, en tales supuestos, tenga que enviar las muestras a un laboratorio especializado no atenúa el vínculo de su trabajo con la asistencia sanitaria.

32. Francia alega también que aceptar que el envío de una muestra constituye una conexión necesaria y suficientemente estrecha en la serie de actos que lleva a la realización efectiva del análisis puede llevar a considerar que todas las entregas de bienes al laboratorio que toma las muestras o al que las analiza, que a continuación éstos utilizan para realizar su trabajo de laboratorio, también están cubiertas por la exención. No puedo admitir este tipo de argumento basado en un riesgo de «apertura de esclusas». Estoy de acuerdo con la Comisión en que la aplicación del principio general de que las excepciones al sometimiento al IVA deben interpretarse estrictamente impide tal interpretación amplia de la exención. Por consiguiente, los bienes entregados a los laboratorios por terceros que no intervengan directamente en las diferentes etapas relacionadas con la toma de muestras y con su análisis clínico no pueden considerarse incluidos en su ámbito de aplicación. Como indicó el Tribunal de Justicia respecto del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva en la sentencia Lentes correctoras, «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».

33. Por último, en un caso de IVA, en el que no se plantea la distinción basada en razones de salud pública que el CSP establece entre los dos tipos de contratos de colaboración, también resulta importante considerar los fundamentos económicos que subyacen a la naturaleza supuestamente diferente de los dos tipos de contratos controvertidos. En otras palabras, para que la distinción fiscal establecida por las autoridades tributarias francesas esté justificada, debe basarse en una distinción económica plausible. Francia alega que existe tal diferencia entre los honorarios que debe abonar el laboratorio que efectúa el análisis al que toma la muestra en un

contrato de retribución fija y el sistema de descuento sobre los honorarios que se aplica respecto de los contratos de colaboración, en los que el laboratorio que efectúa el análisis cobra unos honorarios reducidos al laboratorio que tomó la muestra, el cual reclama a continuación los honorarios completos del análisis en la factura que envía al paciente. Esta distinción, si es que realmente existe, no responde en realidad a una diferencia. Como ha señalado el agente de la Comisión en la vista, los dos métodos de pago son idénticos a efectos económicos. En el caso de los contratos de retribución fija, el paciente recibe una factura del laboratorio que tomó la muestra que sólo incluye los honorarios de la toma de la muestra. En la vista, el agente de Francia ha informado explícitamente al Tribunal de Justicia de que el laboratorio que efectúa el análisis no puede trasladar la carga financiera de los honorarios que abona al laboratorio que tomó la muestra en la factura separada correspondiente al análisis que envía al paciente. Así, en apariencia el paciente sólo paga a dicho laboratorio el importe total del análisis. Por el contrario, en los contratos de colaboración, la factura enviada al paciente por el laboratorio que tomó la muestra incluye tanto los honorarios completos del análisis como los honorarios relativos a la toma de la muestra. Sin embargo, no cabe la finalidad de la cantidad fija y la del descuento en los honorarios en los contratos de retribución fija y de colaboración respectivamente, es la misma: retribuir al laboratorio que tomó la muestra por la función que desempeña en el proceso de análisis. Por consiguiente, no existe ninguna razón económica para establecer una distinción entre ambos.

34. Así pues, estoy convencido de que ninguna distinción significativa, a efectos del IVA, puede basarse en la diferente estructura de los contratos de retribución fija y de colaboración. El hecho de que en los contratos de retribución fija el envío de la muestra al laboratorio que efectúa el análisis sea obligatorio y exista un vínculo directo entre éste y el paciente, al jurídicamente responsable del análisis y de su facturación (al menos de la parte del proceso de análisis que incluye el propio análisis clínico), no justifica la posición adoptada por las autoridades tributarias francesas según la cual la transmisión de muestras en dichos contratos puede considerarse una prestación distinta a efectos del IVA, con la consecuencia de que debe someterse al IVA la cantidad fija que ha de abonarse por dicho concepto. Por consiguiente, procede estimar las pretensiones de la Comisión.

V. Conclusión

35. Por consiguiente, recomiendo que el Tribunal de Justicia:

1) 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, 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) Condene en costas a la República Francesa.