

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL  
SRA. CHRISTINE STIX-HACKL

presentadas el 30 de enero de 2003 <sup>1</sup>

## I. Introducción

1. Las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia, en los dos asuntos que constituyen el objeto de las presentes conclusiones acumuladas, por el Landesgericht Innsbruck (Austria) y por el VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre (Reino Unido), se refieren en todos los casos al ámbito de aplicación de la exención del impuesto de que goza la «asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias» de conformidad con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. En concreto, el asunto C-212/01 versa sobre la determinación de la invalidez o no invalidez del solicitante de una pensión por parte de un médico designado como perito por parte de un órgano jurisdiccional o de un organismo del seguro de pensiones. En el asunto C-307/01 se trata de una serie de actividades médicas realizadas por cuenta

de empresarios o aseguradoras o que tienen por objeto la elaboración de certificaciones y dictámenes médicos mediante los cuales debe acreditarse la aptitud desde el punto de vista de la salud o la concurrencia de los requisitos exigidos para causar determinados derechos.

3. Ambos asuntos plantean, en particular, cuestiones sobre el alcance de la sentencia de 14 de septiembre de 2000 en el asunto D.<sup>2</sup> en la que el Tribunal de Justicia declaró que la determinación mediante análisis biológicos de la afinidad biológica entre individuos no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho comunitario

4. En el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva se establece la exención del impuesto sobre el valor añadido de «ciertas actividades de interés general».

1 — Lengua original: alemán.

2 — C-384/98, Rec. p. I-6795.

5. En el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva se dispone lo siguiente:

«1. 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:

[...]

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.»

## B. *Derecho nacional*

1. En el asunto C-212/01

6. La exención del impuesto de que gozan las profesiones médicas en Austria está

regulada en el artículo 6, apartado 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios austriaca; en lo sucesivo, «UstG»). Dicha disposición tiene, en parte, el siguiente tenor:

«1. De entre las operaciones comprendidas en el artículo 1, apartado 1, números 1 y 2, estarán exentas del impuesto:

[...]

19) los rendimientos de la actividad como médico, dentista, psicoterapeuta, comadrona o profesional liberal en el sentido del artículo 52, apartado 4, de la Ley federal publicada en el BGBl. n° 102/1961, en la versión publicada en el BGBl. n° 872/1992, y del artículo 7, apartado 3, de la Ley federal publicada en el BGBl. n° 460/1992; también estarán exentas del impuesto las prestaciones de servicios de organizaciones cuyos miembros pertenezcan a las citadas profesiones efectuadas a sus miembros, siempre y cuando dichas prestaciones de servicios sean directamente utilizadas para la realización de las operaciones exentas con arreglo a la presente disposición y las organizaciones tan sólo exijan a sus miembros el reembolso exacto de la proporción que les corresponda de los gastos comunes; [...]

2. En el asunto C-307/01

7. De conformidad con el punto 1, letra a), del grupo 7, «Health and welfare» (Salud y asistencia social), del anexo 9 de la Value Added Tax Act (Ley del impuesto sobre el valor añadido) de 1994, las prestaciones de servicios exentas del impuesto con arreglo al artículo 31 de la Ley incluyen:

«1. Las prestaciones de servicios realizadas por una persona inscrita o afiliada en alguno de los siguientes:

a) en el registro de médicos en ejercicio [...]»

8. Además, en relación con dicha disposición en la nota 2 se indica lo siguiente:

«2) La letra [...] a) [...] del punto 1 comprende las prestaciones de servicios efectuadas por una persona que no esté inscrita ni afiliada en ninguno de los registros [...] mencionados en [dicha letra], cuando dichas prestaciones de servicios sean realizadas en su totalidad o estén directamente supervisadas por una persona registrada o afiliada en alguno de ellos.»

### III. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

#### A. *En el asunto C-212/01*

9. Las cuestiones prejudiciales planteadas en el asunto C-212/01 se inscriben en el marco de un procedimiento seguido ante el Landesgericht Innsbruck, como órgano jurisdiccional de lo social, en el que entretanto sólo debe resolverse sobre las costas procesales, debido al fallecimiento de la demandante en el procedimiento principal, la Sra. Margarete Unterpertinger.

10. Originalmente, el objeto del procedimiento lo constituía una demanda presentada por la Sra. Unterpertinger contra una resolución desestimatoria del Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter (en lo sucesivo, «parte demandada»). El Landesgericht Innsbruck, como órgano jurisdiccional de lo social, debía resolver si la parte demandada debía conceder a la demandante una pensión de invalidez en la cuantía legalmente establecida con efectos a 1 de agosto de 1999.

11. Ante el órgano jurisdiccional, la parte demandada sostuvo que la demandante seguía pudiendo desempeñar toda una serie

de empleos ofrecidos en el mercado de trabajo. En cambio, la demandante alegaba su invalidez en el sentido de la Ley.

12. Con objeto de comprobar la veracidad de las afirmaciones contrapuestas vertidas en el procedimiento, el 3 de abril de 2000 el órgano jurisdiccional remitente ordenó recabar diversos informes periciales de carácter médico.

13. Con posterioridad a la presentación de dichos dictámenes periciales, la demandante falleció repentinamente, de modo que el órgano jurisdiccional remitente hubo de declarar la suspensión del procedimiento.

14. El único aspecto que siguió siendo objeto del procedimiento son las costas procesales. Como partes del procedimiento quedaron únicamente, en relación con el objeto residual del litigio, la parte demandada y el perito.

15. Este perito, médico especialista en psiquiatría y neurología, designado por el Landesgericht Innsbruck, como órgano jurisdiccional de lo social, facturó el impuesto sobre el valor añadido por sus servicios periciales.

16. En el acta de la vista oral, la parte demandada, que con arreglo al artículo 77 de la Arbeits- und Sozialgerichtsgesetz (Ley de la jurisdicción de lo social austriaca)

debe correr en todo caso con los costes periciales, formuló oposición a la factura de honorarios del perito, en la medida en que incluía la facturación de un 20 % en concepto de impuesto sobre el valor añadido. Con excepción de dicha cantidad, la parte demandada aceptó todos los honorarios tanto en cuanto a su fundamento como en cuanto a su importe. Los honorarios del perito fueron abonados provisionalmente sin inclusión del impuesto sobre el valor añadido.

17. El órgano jurisdiccional comunicó a las partes que resolvería por escrito por lo que respecta al importe de los honorarios correspondientes al 20 % del impuesto sobre el valor añadido. En este contexto, dictó la petición de decisión prejudicial ahora pendiente ante el Tribunal de Justicia.

18. Con arreglo a la Gebührenanspruchsgesetz (Ley relativa a los derechos a honorarios) austriaca, los peritos también tienen derecho al reembolso del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a sus honorarios, siempre y cuando sus servicios estén sujetos al impuesto sobre el volumen de negocios.

19. Por tanto, el órgano jurisdiccional remitente se plantea la cuestión de si las prestaciones médicas de los peritos médicos están exentas o no de la obligación de pagar el impuesto sobre el volumen de negocios.

20. En opinión del órgano jurisdiccional remitente, del tenor del artículo 6, apartado 1, número 19, de la Ley del

impuesto sobre el volumen de negocios austriaca no cabe deducir claramente si también están comprendidos en dicha exención del impuesto los reconocimientos médicos que tienen por objeto determinar o excluir la invalidez, la incapacidad profesional o la incapacidad laboral de una persona. Señala que, a pesar de las diferencias en su tenor, la citada disposición constituye la adaptación del Derecho interno austriaco al artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva y, por consiguiente, debe interpretarse de manera conforme con la Directiva.

los diagnósticos médicos y los dictámenes periciales basados en los mismos a efectos de la determinación o no determinación de la invalidez, la incapacidad profesional o la incapacidad laboral de una persona no están comprendidos en el ámbito de aplicación de la disposición citada en la primera cuestión, con independencia de que el médico que actúe en calidad de perito haya sido designado por un órgano jurisdiccional o un organismo del seguro de pensiones o no?»

21. En consecuencia, mediante resolución de 9 de mayo de 2001 el Landesgericht Innsbruck, como órgano jurisdiccional de lo social, planteó al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, las siguientes cuestiones prejudiciales:

B. *En el asunto C-307/01*

«1) El artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), 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 la exención del impuesto sobre el valor añadido que en él se establece no comprende las operaciones correspondientes a la actividad de un médico consistente en la determinación de la invalidez o de la no invalidez del solicitante de una pensión?

22. El Dr. d'Ambrumenil es médico en ejercicio. Como tal, inicialmente trabajó en el National Health Service (Instituto Nacional de Salud del Reino Unido), y posteriormente hasta 1997 atendió a pacientes en su propia consulta. Además, actuaba frecuentemente como perito médico ante órganos jurisdiccionales y como mediador (mediator) y árbitro (arbitrator).

2. La sentencia del Tribunal Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de septiembre de 2000 en el asunto C-384/98, ¿debe interpretarse en el sentido de que

23. En 1994, el Dr. d'Ambrumenil constituyó Dispute Resolution Services Limited (en lo sucesivo, «DRS»), una sociedad de responsabilidad limitada que actualmente se ha hecho cargo de la mayor parte de sus actividades comerciales, salvo algunas pequeñas excepciones no relacionadas con la actividad médica o jurídica.

24. Estas actividades comerciales comprenden la prestación de una serie de servicios diferentes, como la realización de reconocimientos y pruebas médicas y la expedición de certificados médicos.

25. Mediante escrito de 29 de septiembre de 1997, se notificó al Dr. d'Ambrumenil una resolución de los Commissioners of Customs and Excise de acuerdo con la cual algunos de los servicios prestados por él y/o por DRS estaban comprendidos dentro del punto 1, letra a), del Grupo 7, del anexo 9 de la Value Added Tax Act y, por consiguiente, están exentos del impuesto sobre el valor añadido.

26. En el procedimiento principal, debe resolverse el recurso presentado contra dicha resolución por el Dr. d'Ambrumenil y DRS.<sup>3</sup> El objeto de litigio en dicho procedimiento lo constituye el tratamiento correcto a efectos del impuesto sobre el valor añadido de algunos servicios. Mientras que, en opinión del Dr. d'Ambrumenil y de DRS, los servicios de que se trata son servicios sujetos al impuesto, los Commissioners of Customs and Excise —parte demandada en el procedimiento principal— sostienen que dichos servicios están exentos del impuesto con arreglo a las disposiciones de la Value Added Tax Act mediante las cuales se adaptó el Derecho interno al artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

27. En relación con algunos de esos servicios, el litigio ya ha podido resolverse

mediante acuerdo entre las partes o resolución jurisdiccional. Por lo que respecta a las restantes actividades médicas, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la correcta interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. En su resolución de remisión, describe dichas actividades del siguiente modo:

- Realización de reconocimientos médicos de personas por cuenta de empresarios: consiste en un reconocimiento físico y/o mental de un potencial trabajador realizado por cuenta del futuro empresario y en cumplimentar un cuestionario normalizado. No comprende ni tratamiento ni asesoramiento médico al potencial trabajador sobre su estado de salud. En algunos casos, el potencial trabajador es o ha sido paciente del Dr. d'Ambrumenil, que le ha prestado tratamiento o asesoramiento médico en el pasado; en otros casos, la persona no es actualmente ni ha sido su paciente.
- Realización de reconocimientos médicos de personas por cuenta de aseguradoras: esta actividad consiste en un reconocimiento físico y/o mental de un posible asegurado realizado a efectos de un seguro de asistencia sanitaria o de vida permanente y en cumplimentar un cuestionario normalizado. No comprende ni tratamiento ni asesoramiento médico al potencial asegurado sobre su estado de salud. En algunos casos, el potencial asegurado es o ha sido paciente del Dr. d'Ambrumenil, que le

<sup>3</sup> — En lo sucesivo, «partes demandantes en el procedimiento principal».

ha prestado tratamiento o asesoramiento médico en el pasado; en otros casos, la persona no es actualmente ni ha sido su paciente.

certificación de que una persona presenta síntomas imputables a heridas sufridas durante el servicio militar. Por regla general, implica un reconocimiento físico de la persona, que puede o no ser paciente del Dr. d'Ambrumenil, pero no implica ningún tratamiento de los síntomas.

- Realización de análisis para otros fines: entre ellos están la extracción de sangre o la toma de otras muestras corporales para la detección de virus, infecciones u otras enfermedades, especialmente el virus VIH. Esta actividad se realiza en nombre y por cuenta de empresarios o aseguradoras, y puede o no afectar tanto a actuales o antiguos pacientes del Dr. d'Ambrumenil, como a otras personas.
- Certificados médicos: en este caso, se trata de la certificación médica de una aptitud desde el punto de vista de la salud, como la aptitud para viajar, a petición de la propia persona interesada, que puede ser o haber sido o no un paciente del Dr. d'Ambrumenil. Esta actividad implica el uso de las capacidades médicas del Dr. d'Ambrumenil y puede incluir un reconocimiento físico o mental.
- Certificados relativos a la salud de una persona para otros fines, como por ejemplo pensiones de guerra: entre ellos está, por ejemplo para acreditar el derecho a una pensión de guerra, la
- Dictámenes médicos sobre lesiones corporales: en este caso se trata de la elaboración de dictámenes médicos periciales en relación con cuestiones de responsabilidad y con la cuantificación de indemnizaciones de daños para personas que están considerando la posibilidad de entablar una acción judicial. Implica el uso de las capacidades médicas del Dr. d'Ambrumenil para apreciar la causa, el alcance y el pronóstico de la lesión y puede implicar el reconocimiento del potencial demandante. No implica el tratamiento del potencial demandante.
- Dictámenes médicos relativos a negligencias médicas: en este caso, se trata de la elaboración de dictámenes médicos periciales para personas que están considerando la posibilidad de presentar una demanda por una negligencia médica profesional. Implica el uso de las capacidades médicas por lo que respecta a la causa, el alcance y el pronóstico de la lesión, la responsabilidad y la cuantificación de la indemnización de daños, y puede implicar el reconocimiento de la persona, pero no es lo normal. No implica el tratamiento de la persona.

28. En su resolución de remisión, el órgano jurisdiccional remitente señala asimismo que, si bien la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto D. pone de manifiesto que la actividad de un médico en el marco de la investigación y la elaboración de un dictamen sobre una cuestión de paternidad no está comprendida en la exención del impuesto, dicha actividad, a diferencia de las actividades controvertidas en el presente caso, no tiene nada que ver con la salud de una persona.

29. En consecuencia, mediante resolución de 6 de junio de 2001 el VAT and Duties Tribunal, London Tribunal Centre, planteó al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas la siguiente cuestión prejudicial:

«El artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388/CEE, 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, ¿debe interpretarse en el sentido de que se aplica a las siguientes actividades cuando se realizan en el ejercicio de la profesión médica definida como tal por el Estado miembro de que se trate:

- a) realización de reconocimientos médicos de personas por cuenta de empresarios o compañías de seguros,
- b) la extracción de sangre o toma de otras muestras corporales para la detección de virus, infecciones u otras enfermedades por cuenta de empresarios o aseguradoras,
- c) certificación de la aptitud desde el punto de vista de la salud, por ejemplo, para viajar,
- d) expedición de certificados sobre el estado de salud de una persona para fines como el derecho a percibir una pensión de guerra,
- e) reconocimientos médicos realizados para la elaboración de dictámenes médicos periciales en relación con cuestiones de responsabilidad y con la cuantificación de indemnizaciones de daños para personas que estén considerando la posibilidad de entablar una acción judicial por lesiones corporales,
- f) la elaboración de dictámenes médicos
  - i) tras los reconocimientos a que se hace referencia en la letra e), y
  - ii) basados en informes médicos, pero sin previa realización de un reconocimiento médico,

- g) reconocimientos médicos realizados para la elaboración de dictámenes médicos sobre casos de negligencia médica profesional para personas que están considerando la posibilidad de entablar una acción judicial, y
- h) la elaboración de dictámenes médicos
  - i) tras los reconocimientos a que se hace referencia en la letra g), y
  - ii) basados en informes médicos, pero sin previa realización de un reconocimiento médico?»

31. En opinión del *Gobierno austriaco*, la cuestión de si las actividades periciales desarrolladas en el marco de un procedimiento judicial de lo social están sujetas o no al impuesto sobre el volumen de negocios quedó suficientemente aclarada por la sentencia D.<sup>4</sup> De conformidad con dicha sentencia, el Tribunal de Justicia calificó las prestaciones médicas que «no consisten en asistir a personas físicas, mediante el diagnóstico y tratamiento de una enfermedad o de cualquier otra anomalía de la salud» como prestaciones sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios. Si se parte de la base del criterio expresado en dicha sentencia, según el cual la disposición del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva por la que se establece una excepción sólo se aplica en el caso de prestaciones médicas con una finalidad terapéutica, debe considerarse también que la actividad pericial de un médico consistente en la mera determinación de la invalidez o no invalidez del solicitante de una pensión a los efectos de la concesión de una pensión de invalidez no constituye un supuesto de exención del impuesto. Este resultado se ve sustentado, en particular, por el principio según el cual las disposiciones de exención del impuesto sobre el volumen de negocios deben interpretarse de manera estricta.

#### IV. Alegaciones de las partes

##### A. En el asunto C-212/01

30. El Gobierno austriaco —al igual que la Comisión— no se pronunció de manera específica sobre la segunda cuestión prejudicial, sino que respondió conjuntamente a las dos cuestiones.

32. La argumentación de la *Comisión* coincide en lo fundamental con la del Gobierno austriaco. Alega que, a diferencia de lo que sucede con arreglo al artículo 4, apartado 1, número 19, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios austriaca, con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva no está exenta del impuesto sobre el volumen de negocios cualquier actividad

4 — Citada en la nota 2 *supra*.

de un médico. La Comisión refuta la tesis del Gobierno del Reino Unido según la cual el concepto de actividad de los médicos que figura en la Directiva 93/16/CEE, destinada a facilitar la libre circulación de los médicos y el reconocimiento mutuo de sus diplomas, certificados y otros títulos,<sup>5</sup> se puede extrapolar al presente caso. Según la Comisión, dicha Directiva tiene un objeto diferente que la Sexta Directiva y no contiene ninguna definición taxativa de la actividad de los médicos. En la sentencia en el asunto D.,<sup>6</sup> el Tribunal de Justicia precisó claramente qué actividades médicas no están comprendidas en el concepto de «asistencia a personas físicas». Esta jurisprudencia, que establece una distinción en función de la finalidad de la realización de la prestación médica, fue confirmada por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia.<sup>7</sup> Sin embargo, la finalidad terapéutica, que debe ser el criterio determinante con arreglo a dicha jurisprudencia, debe interpretarse de manera amplia e incluye las medidas de control y prevención. Según la Comisión, con carácter general no puede tomarse como base el tipo de la actividad o de la operación médica concreta de que se trate, sino la finalidad de dicha actividad médica.

33. En opinión de la Comisión, la determinación de la invalidez del solicitante de una pensión en el marco de un procedimiento jurisdiccional no tiene, sin embargo, ninguna finalidad terapéutica, toda vez que con ella se pretende únicamente dilucidar una cuestión jurídica. Por consiguiente, dicha actividad debe tratarse, a efectos del impuesto sobre el volumen de negocios, del

mismo modo que la actividad de los peritos judiciales de otras disciplinas, como los auditores o los ingenieros, y, en consecuencia, no está exenta del impuesto con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra c). A este respecto, el hecho de que el perito fuera designado por el órgano jurisdiccional para elaborar su dictamen carece de pertinencia. Todo depende únicamente de la finalidad que persiga la prestación médica.

34. Por lo que respecta a la cuestión, suscitada especialmente en la vista oral, de la viabilidad práctica de la deducción de las cuotas soportadas del impuesto en el caso de que no todas las prestaciones médicas estén exentas de éste, la Comisión señaló que los problemas que se plantean en este caso no son mayores que en otros casos en los que se utilizan bienes y servicios tanto para operaciones sujetas al impuesto como para operaciones exentas. En efecto, la deducción de las cuotas soportadas no se calcula tomando como referencia el bien concreto utilizado en cada caso, sino mediante prorrateo entre la totalidad de las operaciones del sujeto pasivo.

35. El *Gobierno del Reino Unido* alega que la actividad de que se trata en el presente asunto, a saber, inicialmente la realización de un reconocimiento médico y posteriormente la determinación del estado de salud de una persona —es decir, en definitiva, en su opinión, la elaboración de un diagnóstico—, forma parte de las actividades básicas propias de la profesión médica y, en consecuencia, está comprendida en la exención fiscal establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

5 — Directiva del Consejo de 5 de abril de 1993 (DO L 165, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva 93/16»).

6 — Citada en la nota 2 *supra*.

7 — Asunto C-76/99, Rec. p. I-249, apartado 24.

36. Señala que tanto del tenor de la exención fiscal como de una comparación con la Directiva 93/16, que en su opinión se puede extrapolar al presente caso a este respecto,<sup>8</sup> se desprende que las actividades propias de la profesión médica van más allá del mero tratamiento de enfermedades en sentido estricto. Por ejemplo, las actividades de un médico incluyen la medicina profiláctica, como la administración de vacunas, pero también tratamientos en materia de planificación familiar y obstetricia, así como la cirugía plástica. De este modo, por lo que respecta al ámbito de la patología en la sentencia Comisión/Francia<sup>9</sup> se consideró que tanto la toma como el análisis de una muestra médica están exentos del impuesto con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b). Por lo demás, en dicha sentencia el Tribunal de Justicia se pronunció contra una interpretación particularmente estricta de la exención fiscal y se remitió a su finalidad, a saber, garantizar que el beneficio de la asistencia médica y hospitalaria no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes. Igualmente, según el Gobierno del Reino Unido la realización de un reconocimiento y dictamen sobre el estado de salud de una persona —por ejemplo, en el marco de los chequeos médicos periódicos— debe estar comprendida en la exención del impuesto, y ello con independencia de si el reconocimiento da lugar o no a un tratamiento médico en sentido estricto.

37. Según el Gobierno del Reino Unido, en el caso de la actividad médica objeto del presente procedimiento se trata de un diagnóstico. El problema planteado por

las cuestiones prejudiciales es el de si, por lo que respecta a la aplicabilidad de la exención fiscal, tiene alguna importancia o no la finalidad del diagnóstico y/o el reconocimiento o la identidad de quien lo encarga.

38. A este respecto, el Gobierno del Reino Unido señala, en relación con la primera cuestión prejudicial que, por lo que respecta a la exención fiscal, no resulta lógico ni viable establecer una distinción en función de la finalidad o los motivos por los cuales se exige un diagnóstico médico. No es equitativo supeditar la tributación de una prestación al resultado del reconocimiento o a la motivación del paciente que lo solicita. Además, dichos criterios serían muy fáciles de eludir.

39. En relación con la segunda cuestión, el Gobierno del Reino Unido subraya la diferencia entre el presente caso y el que dio lugar a la sentencia D. En aquel asunto, la investigación pericial de la paternidad objeto de litigio no tenía nada que ver con la salud, a diferencia de lo que sucede en el presente caso. En cambio, la actividad de que aquí se trata se refiere al diagnóstico de enfermedades que, con arreglo a la sentencia D.,<sup>10</sup> están comprendidas en la exención.

8 — El Gobierno del Reino Unido funda la posibilidad de extrapolación en la sentencia de 25 de febrero de 1999, *Card Protection Plan* (C-349/96, Rec. p. I-973), apartado 18.

9 — Citada en la nota 7 *supra*.

10 — Citada en la nota 2 *supra*, apartado 18.

40. Asimismo, señala que tampoco la identidad de la persona que pide el reconocimiento o el diagnóstico es un criterio de delimitación adecuado. Una serie de exenciones contempladas en el artículo 13, partes A y B, de la Sexta Directiva dependen de la identidad del prestador o del destinatario de los bienes o servicios, pero en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), no se establece, en cambio, ninguna condición por lo que respecta a la persona del destinatario de la prestación. Entender que dicha disposición contiene una condición de ese tipo supondría restringir la exención de un modo que no tiene ningún fundamento en su tenor. Además, también dicha condición sería fácil de eludir.

#### B. En el asunto C-307/01

41. En opinión de las *partes demandantes en el procedimiento principal*, de las sentencias del Tribunal de Justicia en los asuntos D.<sup>11</sup> y Comisión/Reino Unido<sup>12</sup> se desprende claramente que las actividades descritas en la cuestión prejudicial no están comprendidas en la exención del impuesto sobre el valor añadido establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), y, por ende, están sujetas al impuesto. En efecto, de dicha jurisprudencia, pero también de la sentencia Comisión/Francia<sup>13</sup> —que, sin embargo, por lo demás no resulta pertinente en el presente caso— se

desprende que la «asistencia a personas físicas» en el sentido de dicha disposición tan sólo comprende aquellas prestaciones que tengan una finalidad terapéutica.

42. Las partes demandantes en el procedimiento principal señalan que las exenciones establecidas en el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen excepciones a la regla general según la cual todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por un sujeto pasivo a título oneroso están sujetas al impuesto sobre el valor añadido. Aunque como tales dichas exenciones deben interpretarse, de conformidad con la sentencia *Stichting Uitvoering Financiële Acties*,<sup>14</sup> de manera estricta, ello no significa que deba atribuirse a su tenor el significado más restrictivo posible, sino que una exención no debe interpretarse de un modo que vaya más allá de lo establecido en su tenor de acuerdo con el significado habitual de las palabras.

43. Según las partes demandantes en el procedimiento principal, la exención del impuesto exige, de acuerdo con su tenor, dos cosas: en primer lugar, que la prestación sea realizada en el ejercicio de una profesión médica o sanitaria y, en segundo lugar, que la prestación constituya una asistencia médica a personas físicas. En el presente caso, no cabe duda de que se cumple el primero de dichos requisitos, ya que el Dr. d'Ambrumenil realiza las prestaciones en el ejercicio de su profesión como médico. En cambio, mediante dichas prestaciones no se presta ninguna asistencia médica. En efecto, el concepto de «asistencia a personas físicas» no puede compren-

11 — Citada en la nota 2 *supra*.

12 — Sentencia de 23 de febrero de 1988 (353/85, Rec. p. 817).

13 — Citada en la nota 7 *supra*, apartado 24.

14 — Sentencia de 15 de junio de 1989 (348/87, Rec. p. 1737), apartado 13.

der todas las actividades realizadas por una persona en el ejercicio de la profesión médica. De lo contrario, el segundo requisito sería superfluo y la Directiva hubiera podido referirse aquí, al igual que en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), simplemente a las «prestaciones de servicios».

44. El concepto de «asistencia a personas físicas» se remite necesariamente a una actividad dirigida a proteger la salud humana y que implica el tratamiento de un paciente. Esta interpretación se corresponde también con el objeto y la finalidad del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva de facilitar la protección de la salud humana. Esto incluye el simple diagnóstico o reconocimiento, siempre y cuando sirva para determinar si una persona sufre una enfermedad con el fin, en su caso, de curarla. Sin embargo, un diagnóstico o un reconocimiento por sí solos no constituyen —aun cuando sean realizados por un médico— una asistencia médica cuando sirven para una finalidad diferente, como por ejemplo la determinación de la prima de seguro que debe pagarse.

45. Del hecho de que no todas las actividades médicas estén comprendidas en la exención del impuesto no se deriva, por lo demás, ningún problema por lo que respecta a la deducción de las cuotas soportadas del impuesto. En el Reino Unido ya hay otras operaciones de los médicos gravadas, como por ejemplo la venta de cepillos dentales por parte de los odontólogos, y existen los correspondientes métodos para el cálculo de la deducción proporcional de las cuotas soportadas.

46. Las partes demandantes en el procedimiento principal alegan que ninguna de las actividades descritas en la cuestión prejudicial se realizan con la finalidad de proteger la salud de una persona o de curar o tratar una dolencia de su salud. Dichas actividades no tienen ninguna finalidad terapéutica y no se diferencian fundamentalmente de la investigación de la paternidad sobre la que versó la sentencia D., por lo que tampoco ellas deben estar exentas del impuesto.

47. El *Gobierno del Reino Unido* reitera fundamentalmente, en sus observaciones, sus alegaciones en el asunto C-212/01. Alega que las actividades descritas en la cuestión prejudicial forman parte de las actividades básicas propias de la profesión médica, como la elaboración de un diagnóstico y la realización de un reconocimiento, por lo que deben estar plenamente comprendidas en la exención del impuesto establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. Al igual que en el asunto C-212/01, dichas actividades implican el uso de capacidades médicas para la elaboración de un dictamen médico sobre el estado de salud de una persona, con la diferencia de que en el presente asunto no se trata de las prestaciones de un perito designado por un órgano jurisdiccional. Sin embargo, en ambos casos se plantea la cuestión de si la aplicabilidad de la exención fiscal de que se trata depende de qué finalidad tiene el diagnóstico y/o el reconocimiento o de la identidad de quien lo encarga. Según el *Gobierno del Reino Unido*, la respuesta a esta cuestión ha de ser negativa. Asimismo, también la existencia o el grado de una relación basada en la confianza entre el

paciente y quien le presta asistencia, a la que se refirió el Tribunal de Justicia en el asunto 353/85,<sup>15</sup> es inapropiada como criterio de delimitación, y tampoco debe entenderse como tal. Tampoco puede resultar determinante si el reconocimiento es realizado por el médico propio o por otro médico.

48. El Gobierno del Reino Unido señala que en todos los casos descritos en la cuestión prejudicial se realiza un diagnóstico médico con el fin de transmitírselo a un tercero, y en algunos casos incluso directamente a instancia de dicho tercero. Sin embargo, en todo caso todas las prestaciones de servicios de que se trata tienen en común el hecho de que el Dr. d'Ambrumenil presta una asistencia médica, en la medida en que utiliza sus conocimientos médicos especializados para diagnosticar el estado de salud de un paciente. Esta actividad puede diferenciarse de un análisis para la determinación de la paternidad como el que fue objeto de la sentencia D., que no tiene nada que ver con la salud.

49. En sus observaciones, la *Comisión* va en parte más lejos que en sus alegaciones en el asunto C-212/01. Al igual que las partes demandantes en el procedimiento principal, alega que los médicos no están exentos con carácter general del impuesto sobre el valor añadido y que no todas las actividades desarrolladas en el marco de la profesión médica están comprendidas en la exención

del impuesto establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), tal como se desprende ya del propio tenor de dicha disposición. El ámbito de aplicación de la exención del impuesto depende de qué se entienda por asistencia a personas físicas. En la sentencia D., el Tribunal de Justicia declaró, a este respecto, que la intervención médica —entendida en sentido amplio— debe tener una finalidad terapéutica y que debe realizarse con el fin de diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o anomalías de la salud. Este criterio fue subrayado una vez más por el Tribunal de Justicia en su sentencia Comisión/Francia. Según la Comisión, la aplicación de este criterio no plantea problemas especiales, o al menos no más que en el caso de la definición de otras excepciones tributarias. Además, la Comisión subraya que, a su entender, la identidad de la persona que encarga la actividad médica carece de pertinencia.

50. La Comisión se remite asimismo, al igual que el Gobierno del Reino Unido, a la finalidad de la exención de no dificultar el acceso a la asistencia médica a causa del aumento de los costes, y además le da la razón cuando afirma que, para la exención del impuesto, no resulta determinante la identidad de quien encarga el reconocimiento médico. Sin embargo, sostiene que la exención tampoco depende únicamente del uso de los conocimientos o las capacidades médicas, pues el concepto de asistencia a personas físicas es algo menos amplio, por lo que tampoco la Directiva 93/16 tiene apenas utilidad en el presente contexto.

15 — Sentencia Comisión/Reino Unido, citada en la nota 12 *supra*, apartado 33.

51. Por lo que respecta a las actividades concretas de que se trata en el presente asunto, en opinión de la Comisión no tiene sentido distinguir entre cada una de las prestaciones de servicios descritas en las letras e) a h) de la cuestión prejudicial. Todas ellas tienen en común la finalidad del reconocimiento, consistente en diagnosticar la situación física de la víctima con el fin de determinar una posible indemnización de daños, así como determinar la causa y la gravedad de la supuesta lesión. Un reconocimiento como éste no tiene —en particular, cuando no es realizado por el propio médico de la víctima— ninguna finalidad terapéutica y no existe ninguna relación directa con un tratamiento médico de la lesión. En consecuencia, la tributación de una prestación como ésta tampoco tiene ninguna incidencia sobre el acceso a la asistencia médica. Análogas consideraciones se aplican, según la Comisión, a las letras c) y d). En cambio, el caso de que se expida el correspondiente certificado médico en el marco de un reconocimiento rutinario o de un tratamiento en curso, dicha prestación puede considerarse como meramente accesoria con respecto a la finalidad principal del reconocimiento, a saber, la asistencia médica al paciente. No obstante, aclarar este extremo corresponde, según la Comisión, al órgano jurisdiccional nacional.

52. Por lo que respecta a los reconocimientos y análisis realizados por cuenta de empresarios o aseguradoras, como los que se describen en las letras a) y b) de la cuestión prejudicial, en opinión de la Comisión debe distinguirse cada uno de los casos en función de las circunstancias: cuando el reconocimiento tenga por objeto determinar la aptitud para ocupar un futuro empleo o determinar un determinado riesgo de seguro, en particular cuando

es realizado por un médico elegido por el empresario o la aseguradora, debería considerarse como una prestación sujeta al impuesto. Otra cosa puede ser el caso de los reconocimientos médicos periódicos que en ocasiones los empresarios o las aseguradoras exigen a sus trabajadores o asegurados. Este tipo de reconocimientos puede tener una finalidad terapéutica, pues obligan a la persona interesada a tratar sobre su estado de salud con el médico y a recabar el correspondiente asesoramiento médico. En el marco de dichos reconocimientos, existe, a diferencia de lo que sucede en el caso de la determinación médica de la aptitud para ejercer una profesión o del riesgo de seguro, una cierta relación entre el médico y el paciente. Así pues, este tipo de actividades médicas pueden considerarse, según la Comisión, comprendidas en la exención del impuesto; igualmente sucede con la elaboración de dictámenes y los reconocimientos que formen parte de un tratamiento médico en curso. Según la Comisión, las demás actividades descritas en la cuestión prejudicial constituyen operaciones sujetas al impuesto.

## V. Apreciación

53. Puesto que las cuestiones jurídicas planteadas en los presentes asuntos se superponen en buena parte entre sí, a continuación examinaré en primer lugar la problemática relativa al ámbito de aplicación de la exención del impuesto establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva de forma general, para después analizar cada una de las cuestiones prejudiciales planteadas en ambos asuntos por separado.

A. *Consideraciones generales comunes sobre el ámbito de aplicación de la exención del impuesto establecida con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva*

54. Con carácter introductorio, quisiera examinar la cuestión planteada por el Gobierno del Reino Unido sobre en qué medida cabe deducir de la Directiva 93/16 alguna conclusión por lo que respecta al ámbito de aplicación de la exención del impuesto establecida en la Sexta Directiva de que aquí se trata.

55. En la sentencia *Card Protection Plan*,<sup>16</sup> a la que se remitió el Gobierno del Reino Unido, el Tribunal de Justicia declaró que «ninguna razón autoriza una interpretación diferente del término “seguro” según figure en el texto de la Directiva relativa a los seguros o en el de la Sexta Directiva». Esto significa únicamente que, en algunos casos, conceptos que se utilizan en distintas Directivas pueden tener el mismo significado. Sin embargo, esto no significa que, con arreglo a la Sexta Directiva, la exención del impuesto comprenda todas las actividades médicas a las que posiblemente se refiere la Directiva 93/16, toda vez que ésta tiene también una finalidad normativa diferente que la Sexta Directiva, concretamente facilitar a los médicos el ejercicio del derecho de establecimiento y de la libre prestación de servicios.

16 — Citada en la nota 8 *supra*, apartado 18.

56. En efecto, mediante el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva se pretende eximir del impuesto sobre el valor añadido determinadas actividades de interés general, y concretamente tan sólo aquellas que se enumeran y describen de manera muy detallada en dicha disposición.<sup>17</sup> Además, con arreglo a una reiterada jurisprudencia las exenciones del impuesto constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que deben situarse en el contexto general del sistema común del impuesto sobre el valor añadido establecido por la Directiva<sup>18</sup> y que deben interpretarse de manera estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe por cada prestación de servicios realizada a título oneroso por un sujeto pasivo.<sup>19</sup>

57. Así pues, el alcance de la exención del impuesto de que gozan las actividades de carácter médico de conformidad con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe determinarse en función de la consiguiente interpretación de dicha disposición en el contexto general del sistema común del impuesto sobre el valor añadido, sin que del ámbito de aplicación de la Directiva 93/16 deban derivarse conclusiones imperativas a este respecto.

17 — Véanse, entre otras, las sentencias de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania (C-287/00, Rec. p. I-5811), apartado 45, y de 12 de noviembre de 1998, *Institute of the Motor Industry* (C-149/97, Rec. p. I-7053), apartado 18.

18 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 5 de junio de 1997, *SDC* (C-2/95, Rec. p. I-3017), apartado 21; *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, citada en la nota 14 *supra*, apartado 11, y de 26 de marzo de 1987, *Comisión/Paises Bajos* (235/85, Rec. p. 1471), apartado 18.

19 — Véanse, entre otras, las sentencias D., citada en la nota 2 *supra*, apartado 15; *SDC*, citada en la nota 18 *supra*, apartado 20, y *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, citada en la nota 14 *supra*, apartado 13.

58. Por tanto, por lo que respecta al ámbito de aplicación de dicha exención del impuesto, con arreglo al tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva deben cumplirse, tal como con razón señalaron las partes demandantes en el procedimiento principal en el asunto C-307/01, dos requisitos: debe tratarse de una asistencia a personas físicas y ésta debe ser prestada por una persona que posea la capacitación profesional requerida para el ejercicio de una profesión médica o sanitaria.<sup>20</sup>

59. En los presentes asuntos, no se discute que las prestaciones controvertidas fueron realizadas en todos los casos por un médico. Así pues, la cuestión que debe dilucidarse es la de si dichas prestaciones están comprendidas, por su naturaleza, en la exención establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c); por consiguiente, se trata de la interpretación del concepto de «asistencia a personas físicas».

60. En su sentencia D.,<sup>21</sup> el Tribunal de Justicia declaró que la determinación de la afinidad genética no está comprendida dentro de dicho concepto. Las cuestiones prejudiciales en los dos asuntos de que se trata tienen su origen en dudas sobre la posibilidad de extrapolar dicha sentencia a las prestaciones médicas controvertidas en el presente caso. Evidentemente, no está claro cuál es el factor determinante para que una investigación de paternidad como la del asunto D. no esté comprendida dentro del ámbito de aplicación de la exención del impuesto establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c).

61. Para el Gobierno del Reino Unido, al igual que para el órgano jurisdiccional remitente en el asunto C-307/01,<sup>22</sup> el elemento determinante lo constituye, al parecer, el hecho de que la investigación de la paternidad en el asunto D., a diferencia de las actividades controvertidas en el presente caso, no tiene nada que ver con la determinación de la salud de una persona.

62. Este criterio diferencia entre una actividad médica mediante la que se determinan simplemente características biológicas y una actividad médica que tiene por objeto la determinación del estado de salud de una persona.

63. Sin embargo, la Comisión tiene razón al rechazar semejante distinción en función del contenido de una actividad médica o de la intervención médica concreta o el tratamiento de que se trate. En efecto, en mi opinión, dicha distinción no puede deducirse de la sentencia D. y además tampoco sería viable.

64. Así, cabría imaginar que el mismo análisis o un análisis similar al que el Tribunal de Justicia negó la condición de asistencia médica en el asunto D. pueda ser necesario para determinar, por ejemplo, un donante de órganos idóneo. Si se parte de la argumentación formulada por el Gobierno del Reino Unido, también dicho análisis, por más que no quepa ninguna duda de que forma parte de una asistencia médica o es un requisito para llevarla a cabo, quedaría

20 — Véase la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833), apartado 27.

21 — Citada en la nota 2 *supra*.

22 — Véase el punto 28 *supra*.

excluido de la exención del impuesto. Lo mismo sucedería, por ejemplo, en el caso de la determinación del grupo sanguíneo, toda vez que en ese caso se trata también de la determinación científica de una característica biológica que, en sí misma, no tiene nada que ver con el estado de salud de la persona.

65. Teniendo en cuenta la complejidad del cuerpo humano y la consiguiente diversidad de métodos de tratamiento que cualquier médico ha de aplicar necesariamente en el ejercicio de su profesión, resulta además igualmente poco lógico o posible distinguir entre los diferentes métodos o intervenciones médicas concretas en función de si constituyen en mayor o menor medida un elemento básico o propio de la profesión médica. Difícilmente podrá negarse que también un análisis de paternidad como el practicado en el asunto D. requiere conocimientos médicos especializados y, por consiguiente, está comprendido dentro del ámbito de las actividades de un médico. Esta es precisamente la razón por la cual se designa a un médico como perito. Por consiguiente, tampoco puede resultar determinante el uso de capacidades médicas ni el hecho de formar parte del «ámbito básico de actividades de los médicos» que utiliza al menos parcialmente como criterio el Gobierno del Reino Unido.

66. Así pues, en relación con la cuestión de si una intervención médica está exenta del impuesto sobre el valor añadido no resulta determinante ni el contenido de la actividad médica ni su importancia dentro del ámbito de las actividades de los médicos, sino más bien la finalidad de la actividad médica, tal

como se desprende de la jurisprudencia dictada hasta ahora por el Tribunal de Justicia en relación con el concepto de «asistencia a personas físicas» con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra c).

67. En efecto, en su sentencia D. el Tribunal de Justicia, basándose en una comparación entre las distintas versiones lingüísticas de dicha disposición, declaró que dicho concepto «no permite una interpretación que incluya intervenciones médicas realizadas con una finalidad distinta de la de diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o anomalías de la salud». <sup>23</sup> En consecuencia, las prestaciones «que no tienen tal finalidad terapéutica» deben excluirse, habida cuenta del principio de interpretación estricta de toda disposición que tenga por objeto establecer una exención al impuesto sobre el volumen de negocios, las prestaciones «que no tienen tal finalidad terapéutica» deben excluirse del ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. <sup>24</sup> Esta jurisprudencia fue confirmada por el Tribunal de Justicia en sus sentencias Comisión/Francia <sup>25</sup> y Kügler. <sup>26</sup>

68. Así pues, de la jurisprudencia se desprende que, en relación con la cuestión de si una intervención médica debe eximirse o no del impuesto sobre el valor añadido resulta determinante la finalidad de dicha intervención; no están exentas todas las

23 — Sentencia citada en la nota 2 *supra*, apartado 18.

24 — *Ibidem*, apartado 19.

25 — Citada en la nota 7 *supra*, apartado 24.

26 — Citada en la nota 20 *supra*, apartados 38 y 39.

actividades de un médico, sino sólo aquellas que tengan una «finalidad terapéutica».

69. Además, para la correcta determinación del alcance del concepto de «asistencia a personas físicas» con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debería tenerse presente la finalidad de dicha exención del impuesto.

70. En relación con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), el Tribunal de Justicia ha señalado que «la finalidad de la exención de las prestaciones relacionadas directamente con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria es garantizar que el beneficio de la asistencia médica y hospitalaria no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dichos servicios que se produciría si éstos o las prestaciones relacionadas directamente con ellos fueran sometidos al IVA». <sup>27</sup> A este respecto, procede observar que la letra c) del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva pretende establecer, junto con la letra b) de dicha disposición, una regulación taxativa de las exenciones del impuesto para los servicios médicos: el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), se refiere a las prestaciones de servicios efectuadas en hospitales, y la letra c) de dicho artículo a las prestaciones de asistencia médica efectuadas fuera de los hospitales, ya sea en la consulta privada de quien presta la asistencia, ya en la vivienda del paciente o en otro lugar. <sup>28</sup>

27 — Sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 7 *supra*, apartado 23.

28 — Véase la sentencia Kügler, citada en la nota 20 *supra*, apartado 36. A este respecto, véanse también mis conclusiones de 10 de diciembre de 2002, en el asunto Christoph-Dornier-Stiftung (C-45/01, sentencia de 6 de noviembre de 2003, Rec. pp. I-12911 y ss., especialmente p. I-12915), puntos 45 y 46.

71. Así pues, en conjunto ambos supuestos de exención cumplen la finalidad de promover el acceso a los servicios médicos en su conjunto —ya sea en el marco de organismos hospitalarios o fuera de ellos—, al mantener bajos los costes de dichos servicios. <sup>29</sup>

72. Tanto de esta finalidad de la exención del impuesto como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en contra de las objeciones expresadas por el Gobierno del Reino Unido, entre las actividades con una «finalidad terapéutica» que deben considerarse como asistencia médica y que están exentas del impuesto se incluyen también aquellas actividades que no tienen por objeto directamente la curación de una enfermedad, sino la simple prevención.

73. En efecto, precisamente la medicina preventiva contribuye a mantener bajos los costes médicos, tanto para los particulares como desde un punto de vista macroeconómico. En consecuencia, las intervenciones de medicina preventiva deben estar comprendidas en dicha exención del impuesto, de acuerdo con la finalidad de la misma de garantizar el acceso a la asistencia médica.

29 — Así lo señaló ya el Abogado General Sr. Saggio en sus conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia D., citada en la nota 2 *supra*, punto 16.

74. Además, el Tribunal de Justicia ha declarado de manera expresa que está comprendida en la exención del impuesto establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva la asistencia prestada «con fines de prevención, diagnóstico y curación».<sup>30</sup>

75. Así pues, en definitiva procede señalar que la clasificación de una actividad médica dentro de la exención del impuesto establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), depende de si la actividad debe caracterizarse como asistencia «de prevención, diagnóstico y curación», y concretamente teniendo en cuenta la finalidad de dicha disposición, consistente en eximir del impuesto aquellas prestaciones médicas efectuadas para la protección o el restablecimiento de la salud y que, por ello, deben ser accesibles para los particulares en las condiciones más favorables posibles.

76. Esto pone de manifiesto que, en el asunto D., el Tribunal de Justicia no excluyó la determinación genética de la afinidad del ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva por el hecho de que tenga por objeto la determinación de características biológicas y no del estado de salud como tal, sino porque dicha actividad médica tiene una finalidad diferente de la finalidad terapéutica, a saber, la elaboración de un dictamen pericial.

77. Así pues, las actividades enumeradas en las cuestiones prejudiciales planteadas en los asuntos C-212/01 y C-307/01 deben examinarse para determinar si su finalidad o su carácter consisten en elaborar un dictamen o en prestar un servicio pericial o, por el contrario, en una asistencia médica que tiene por objeto el mantenimiento o el restablecimiento de la salud de la persona.

78. En algunos casos concretos, puede plantear dificultades delimitar la asistencia médica a efectos de la exención del impuesto de que se trata, es decir, las actividades médicas con una finalidad terapéutica, de otras actividades médicas. Ahora bien, por un lado la necesidad de proceder a dicha diferenciación se desprende del propio tenor del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva, con arreglo al cual no todas las actividades de un médico con carácter general, sino sólo la «asistencia a personas físicas», están exentas del impuesto y, por otro lado, frecuentemente los supuestos de exención del impuesto crean problemas de delimitación.

79. En última instancia, la cuestión de si una determinada operación de un médico está comprendida o no en la exención del impuesto debe apreciarse de manera concreta en función de la situación o de las circunstancias de hecho de cada prestación médica.

80. A este respecto, los aspectos fácticos de la prestación médica que ha de examinarse deben separarse de los criterios jurídicos

30 — Sentencia Kügler, citada en la nota 20 *supra*, apartado 40.

para la calificación de dicha prestación dentro del supuesto de exención del impuesto, como, en particular, la exigencia de finalidad terapéutica establecida en la jurisprudencia.

81. Entre los aspectos fácticos de una actividad médica que pueden utilizarse para determinar la finalidad o el carácter de dicha actividad, pero que en sí mismos no constituyen requisitos jurídicos para la exención del impuesto, está, por ejemplo, la identidad de quién encarga la actividad médica: si lo hace un órgano jurisdiccional, una aseguradora o un empresario, ello puede indicar que una determinada intervención médica debe entenderse como una prestación de carácter pericial y no como una asistencia médica con finalidad terapéutica, aun cuando desde un punto de vista técnico pueda tratarse de la misma prestación médica.

82. Así pues, hay que dar la razón al Gobierno del Reino Unido y a la Comisión cuando señalan que, por lo que respecta a la exención del impuesto establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, no resulta determinante en sí mismo —ni con arreglo al tenor de dicha disposición ni tampoco con arreglo a la jurisprudencia—<sup>31</sup> la identidad de quién encarga o a instancia de quién se realiza un reconocimiento médico. Sin embargo, este aspecto es una de las circunstancias de hecho en función de las cuales puede determinarse si se trata o no de una asistencia con finalidad terapéutica.

83. Lo mismo sucede con la relación existente entre un paciente y el médico que le presta asistencia. Con arreglo a la Directiva, para que se aplique la exención del impuesto establecida con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), no se exige un determinado grado en la relación entre quien presta la asistencia y el paciente, y la verdad es que un elemento de hecho como ése no sería viable. La constatación realizada por el Tribunal de Justicia en el asunto 353/85,<sup>32</sup> según la cual en el caso de la asistencia médica en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), «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», describe más bien una circunstancia que caracteriza de forma general a la asistencia médica, concretamente la que se presta fuera de los hospitales [artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva].<sup>33</sup> Por tanto, esta constatación no debe entenderse como una característica constitutiva de la asistencia médica.

84. Por último, procede examinar aquí también la premisa en la que se basan las alegaciones del Reino Unido, a saber, que en el caso de las actividades descritas en los dos asuntos objeto del presente procedimiento se trata de diagnósticos médicos en el sentido más amplio del término, por lo que la exención del impuesto no puede depender de la persona que encarga el diagnóstico o del motivo de su realización.

32 — Sentencia citada en la nota 12 *supra*, apartado 33.

33 — A este respecto, véanse también mis conclusiones en el asunto Christoph-Dornier-Stiftung, citadas en la nota 28 *supra*, puntos 45 y 46.

31 — Véase la sentencia D., citada en la nota 2 *supra*, apartado 22.

85. Con carácter absolutamente general, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia la apreciación de una operación en el marco del sistema comunitario del impuesto sobre el valor añadido debe basarse en los elementos característicos de la operación en su conjunto y deben evitarse los desgloses artificiales, para lo que debe tenerse en cuenta el punto de vista del consumidor medio.<sup>34</sup>

86. En consecuencia, cuando se consideran las prestaciones médicas objeto de los presentes procedimientos en su contexto fáctico general, su denominación como diagnósticos puede resultar algo prematura. En efecto, tal y como ya he señalado y como también alegó la Comisión, una misma actuación médica puede tenerse que caracterizar de modo diferente dependiendo del contexto fáctico en el que se lleve a cabo, de modo que dependerá de dicho contexto si, por ejemplo, la determinación del estado de salud de una persona debe considerarse como un diagnóstico o como un dictamen.

87. Antes de entrar, en este contexto, en el examen de las diferentes actividades descritas en las cuestiones prejudiciales en los asuntos C-212/01 y C-307/01, quisiera observar aún que yo, al igual que la Comisión, tampoco veo por lo que respecta a la deducción de las cuotas soportadas del impuesto como consecuencia de la diferenciación en el tratamiento fiscal de las prestaciones médicas, ninguna dificultad mayor que la que existe en otros casos en los que se utilizan bienes o servicios tanto para operaciones sujetas al impuesto como

para operaciones no sujetas. En efecto, la manera en que debe procederse en tales casos se desprende del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva. Por consiguiente, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por dichos bienes o servicios se determina con ayuda de una prorrata fijada para la totalidad de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo.<sup>35</sup>

#### B. Sobre el asunto C-212/01

88. Para empezar, procede señalar que la segunda cuestión prejudicial en el asunto C-212/01, relativa a la interpretación de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto D., no tiene ninguna importancia autónoma con respecto a la primera cuestión prejudicial. En consecuencia, responderé conjuntamente a ambas cuestiones.

89. Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, el Landesgericht Innsbruck pretende saber si los diagnósticos médicos y los dictámenes periciales basados en los mismos a efectos de la determinación o no de determinación de la invalidez, la incapacidad profesional o la incapacidad laboral del solicitante de una pensión, realizados por un médico designado por un órgano jurisdiccional o un organismo del seguro de pensiones, están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

34 — Véase la sentencia *Card Protection Plan*, citada en la nota 8 *supra*, apartado 29.

35 — A este respecto, véanse, en particular, mis conclusiones de 6 de marzo de 2001 en el asunto *Cibo Participations* (C-16/00, Rec. p. I-6663), especialmente el punto 6.

90. En este caso, la actividad del médico consiste en determinar, como perito, el grado de invalidez de una persona a efectos de la clarificación judicial de la concurrencia de los requisitos para causar derecho a una pensión de invalidez. Por consiguiente, dicha prestación médica no tiene en este caso ninguna finalidad terapéutica, por lo que no está comprendida en la exención del impuesto sobre el volumen de negocios establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c).

### C. Sobre el asunto C-307/01

#### 1. Sobre las letras a) y b) de la cuestión prejudicial

91. Mediante las letras a) y b) de la cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional quisiera saber si las actividades médicas de reconocimiento de personas y de extracción de muestras corporales para la detección de virus, infecciones u otras enfermedades realizadas por cuenta de empresarios o aseguradoras están comprendidas en la exención del impuesto establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c).

92. En este caso, no puede darse una respuesta global, porque, como ya he señalado, la exención del impuesto no depende específicamente de la identidad de quién encargue o a iniciativa de quién se lleve a cabo un reconocimiento médico.

93. En efecto, aun cuando el reconocimiento médico se realice a instancia o por cuenta del empresario o de la aseguradora, no puede excluirse de manera automática que la asistencia prestada tenga la finalidad terapéutica determinante para la exención del impuesto. En este contexto, me parece ilustrativo el ejemplo mencionado por la Comisión de los reconocimientos y controles médicos (periódicos) a los que deben someterse en muchos casos los trabajadores en virtud de una obligación laboral frente a su empresario. Estos reconocimientos de rutina cumplen una finalidad terapéutica en la medida en que están destinados a mantener la salud o a prevenir las enfermedades del propio trabajador. Igualmente cabe pensar, por ejemplo, que un seguro exija la realización de determinados reconocimientos preventivos a sus asegurados. También dichos reconocimientos deberían calificarse, con independencia de «quién los encarga», como asistencia médica con fines de prevención, de diagnóstico y, en su caso, de curación. Por lo demás, a la misma conclusión debería llegarse en el caso de un reconocimiento escolar como al que se aludió, por ejemplo, en la vista. Con independencia de que haya sido encargado por el centro escolar y no por los propios escolares que se someten al reconocimiento, dicho reconocimiento no tiene una función pericial, sino una función dirigida a la protección y, en su caso, el restablecimiento de la salud de los escolares.

94. En consecuencia, procede declarar que los reconocimientos y análisis médicos del tipo de los enumerados en las letras a) y b) de la cuestión prejudicial sólo están comprendidos en la exención del impuesto establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), si se realizan en interés de la salud del paciente y no como una mera actividad de dictamen con fines de información para empresarios o aseguradoras.

95. Como actividad pericial sin una finalidad terapéutica deberían considerarse, por ejemplo, los reconocimientos descritos en la resolución de remisión mediante los cuales se determina por cuenta del empresario o de la aseguradora el estado de salud física y/o mental de un potencial trabajador o asegurado para determinar la aptitud desde el punto de vista de la salud de la persona que se somete al reconocimiento para desempeñar un determinado puesto o el riesgo para un seguro.

2. Sobre las letras c) a h) de la cuestión prejudicial

96. Mediante las letras c) a h) de la cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita información sobre el tratamiento fiscal que debe darse a la elaboración de distintos certificados o dictámenes médicos.

97. En relación con esta problemática se distingue, en mi opinión indebidamente, entre los certificados o los dictámenes y los reconocimientos realizados con este fin. En efecto, estos últimos podrían considerarse como meras prestaciones accesorias, ya que para quien los encarga no constituyen un fin en sí mismo, sino el medio para obtener el certificado o el dictamen.<sup>36</sup> Tampoco tiene ninguna importancia, en relación con la finalidad —determinante en este caso— de las prestaciones médicas, el que los certificados o dictámenes médicos se expi-

dan sobre la base de informes médicos o de reconocimientos médicos.

98. Por el contrario, el elemento determinante por lo que respecta al artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva es el hecho de que dichas prestaciones se efectúan con el fin de determinar una aptitud desde el punto de vista de la salud, como la aptitud para viajar, o de determinar la concurrencia de determinados requisitos para causar un derecho, ya sea en relación con una pensión de guerra, ya con la presentación de una demanda por lesiones corporales o por negligencia médica profesional. Por tanto, se trata de actividades médicas (periciales) que tienen otras finalidades diferentes que la finalidad terapéutica y que, por consiguiente, están excluidas del ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

99. Es cierto que la certificación de una determinada aptitud desde el punto de vista de la salud puede desempeñar también una función «profiláctica» en el sentido más amplio del término, en la medida, por ejemplo, en que la persona que se somete al reconocimiento no emprenda un viaje que no podría afrontar desde el punto de vista de su salud. También la percepción de una pensión de guerra o la concesión de una indemnización de daños pueden contribuir, en el sentido más amplio, a mantener la salud o a su restablecimiento. Sin embargo, en el caso de dichas actividades médicas está claro que prevalece el aspecto pericial y que sus implicaciones terapéuticas sólo tienen un carácter muy indirecto, de modo que, en mi opinión, no puede decirse que dichas prestaciones médicas tengan una finalidad terapéutica.

36 — A este respecto, véase la sentencia *Card Protection Plan*, citada en la nota 8 *supra*, apartado 30.

## VI. Conclusión

100. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales:

### A. *En el asunto C-212/01*

«El artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la exención del impuesto sobre el valor añadido que en él se establece no comprende las actividades de un médico, que actúa en calidad de perito, consistentes en determinar por cuenta de un órgano jurisdiccional o de un organismo del seguro de pensiones la invalidez o no invalidez, la incapacidad profesional o la incapacidad laboral del solicitante de una pensión y que, por consiguiente, tienen una finalidad pericial y no terapéutica.»

### B. *En el asunto C-307/01*

«1) El artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que:

— los reconocimientos médicos de personas y

— las extracciones de sangre o las tomas de otras muestras corporales para la detección de virus, infecciones u otras enfermedades,

realizados por cuenta de un empresario o de una compañía de seguros, no están exentos del impuesto sobre el valor añadido si no tienen una finalidad terapéutica como la asistencia médica de personas mediante prevención, diagnóstico o curación, sino otros fines como la determinación pericial de informaciones relacionadas con la salud para el empresario o la compañía de seguros.

## 2) Las actividades médicas

— como la certificación de una aptitud desde el punto de vista de la salud, por ejemplo, para viajar;

— como la expedición de certificados sobre el estado de salud de una persona para determinados fines como el derecho a percibir una pensión de guerra;

- como, en relación con cuestiones de responsabilidad y con la cuantificación de una indemnización de daños para personas que estén considerando la posibilidad de entablar una acción judicial por lesiones corporales, la elaboración de dictámenes médicos a partir de reconocimientos médicos, incluidos estos reconocimientos médicos, o a partir de informes médicos sin la realización de un reconocimiento;
  
- como, en relación con errores profesionales médicos, y concretamente para personas que estén considerando la posibilidad de entablar una acción judicial, la elaboración de dictámenes médicos a partir de informes médicos o a partir de reconocimientos médicos, incluidos dichos reconocimientos médicos,

tienen una finalidad pericial y no terapéutica. Por consiguiente, no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva y, por ende, no están exentas del impuesto sobre el valor añadido.»