

Asunto C-156/09

Finanzamt Leverkusen

contra

Verigen Transplantation Service International AG

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof)

«Sexta Directiva IVA — Artículo 13, parte A, apartado 1, letra c) — Exenciones en favor de actividades de interés general — Asistencia a personas físicas — Extracción y cultivo de células del cartílago con objeto de ser implantadas de nuevo en el paciente»

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Exenciones previstas en la Sexta Directiva — Exención de la asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias — Alcance

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte A, ap. 1, letra c)]

El artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 95/7, debe interpretarse en el sentido de que la extracción de células del cartílago articular del material cartilaginoso extraído a su vez de una persona y el posterior cultivo de tales células con objeto de ser implantadas de nuevo con fines terapéuticos constituyen «asistencia a personas físicas» en el sentido de dicha disposición.

En efecto, el concepto de «asistencia a personas físicas» abarca las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud. Si bien la asistencia a personas físicas debe tener una finalidad terapéutica, de ello no se desprende necesariamente que la finalidad terapéutica de un servicio deba entenderse en una acepción particularmente restrictiva. A este respecto, es irrelevante que estos servicios sean prestados por técnicos de laboratorio que no son médicos titulados, en la medida en que no es necesario que todos los aspectos de un servicio asistencial de carácter terapéutico sean efectuados por personal médico. La circunstancia de que las células cultivadas sean implantadas de nuevo en el paciente del que fueron extraídas o en otro diferente tampoco incide en la calificación del servicio como «asistencia a personas físicas».

(véanse los apartados 24, 28, 29 y 32 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 18 de noviembre de 2010 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte A, apartado 1, letra c) – Exenciones en favor de actividades de interés general – Asistencia a personas físicas – Extracción y cultivo de células del cartílago con objeto de ser implantadas de nuevo en el paciente»

En el asunto C-156/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 1 de abril de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de mayo de 2009, en el procedimiento entre

Finanzamt Leverkusen

y

Verigen Transplantation Service International AG,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (Ponente) y E. Levits y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. F. Díez Moreno, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 29 de julio de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), y del artículo 28 *ter*, parte F, párrafo primero, 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 su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Verigen Transplantation Service International AG (en lo sucesivo, «VTSI») y el Finanzamt Leverkusen (en lo sucesivo, «Finanzamt») relativo a la negativa de este último a considerar exento del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») el volumen de negocios de VTSI en el marco del cultivo de células del cartílago articular efectuado para destinatarios establecidos en otros Estados miembros.

Marco jurídico

Sexta Directiva

3 El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva declara sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 A tenor del artículo 9, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva:

«1. Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

2. Sin embargo:

[...]

c) el lugar de las prestaciones de servicio que tengan por objeto

[...]

– trabajos relacionados con cosas muebles corporales;

será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas;

[...]»

5 El artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva, titulado «Exenciones en favor de ciertas actividades de interés general», dispone en su apartado 1, letra c), lo siguiente:

«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;

[...]»

6 Según el artículo 28 *ter*, parte F, de dicha Directiva:

«No obstante lo dispuesto en la letra c) del apartado 2 del artículo 9, en caso de informes periciales o trabajos relacionados con bienes muebles corporales realizados para destinatarios que tengan un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de un Estado miembro

distinto de aquel en que se presten materialmente dichos servicios, se considerará que el lugar de la prestación de servicio se encuentra en el territorio del Estado miembro que haya atribuido al destinatario de la prestación del servicio el número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido bajo el cual le ha sido prestado dicho servicio.

[...]»

Normativa nacional

7 El artículo 3 *bis*, apartado 2, número 3, de la Umsatzsteuergesetz 1999 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; BGBl. 1999 I, p. 1270; en lo sucesivo, «UStG»), en la versión aplicable al asunto principal, dispone en particular:

«Los demás servicios que se enumeran a continuación se entenderán prestados en el lugar en que la empresa realiza sus actividades de manera exclusiva o en su mayor parte:

[...]

c) trabajos relacionados con bienes muebles corporales e informes periciales sobre estos bienes. Si el destinatario del servicio utiliza, con respecto al prestador del servicio, un número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido atribuido por otro Estado miembro, se considerará que el lugar de la prestación del servicio se encuentra en el territorio de este último [...]»

8 En virtud del artículo 4, número 14, de la UStG, estarán exentas las siguientes operaciones de entre las contempladas en el artículo 1, apartado 1, número 1, de la UStG:

«las que se lleven a cabo en el ejercicio de la profesión de médico, odontólogo, terapeuta autorizado (Heilpraktiker), fisioterapeuta, comadrona o cualquier otra profesión sanitaria similar en el sentido del artículo 18, apartado 1, número 1, de la Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta), o en el ejercicio de la profesión de analista clínico [...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 VTSI es una empresa de biotecnología establecida en Alemania cuyas actividades se incardinan en el ámbito de la manipulación de tejidos. Dicha empresa investiga, desarrolla, produce y comercializa tecnologías para el diagnóstico y tratamiento de enfermedades relacionadas con los tejidos humanos, en particular patologías del cartílago.

10 El litigio principal versa sobre las operaciones de VTSI relativas al cultivo de condrocitos con objeto de ser implantados de nuevo en el paciente cuando los destinatarios del servicio (médicos o clínicas) están establecidos en otro Estado miembro y VTSI ha indicado su número de identificación a efectos del IVA en las facturas.

11 El Bundesfinanzhof describe el proceso de la siguiente manera. El médico o la clínica envía a VTSI una biopsia de material cartilaginosa extraído del paciente. VTSI aplica al tejido un tratamiento para poder extraer los condrocitos, los cuales –tras una preparación en su propio suero sanguíneo en una incubadora– se reproducen, mediante cultivo, normalmente durante un período de tres a cuatro semanas. Las células resultantes pueden eventualmente introducirse en una membrana de colágeno para obtener un «parche de cartílago». En ambos casos, las células se remiten a la clínica o al médico con objeto de ser implantadas de nuevo en el paciente.

12 VTSI consideró dichos servicios exentos del IVA cuando los prestaba a destinatarios establecidos en otros Estados miembros.

13 Sin embargo, el Finanzamt los consideró sujetos a gravamen y, mediante decisión de 17 de diciembre de 2003, procedió a la liquidación del impuesto sobre el volumen de negocios adeudado por VTSI correspondiente al ejercicio de 2002.

14 En el marco del procedimiento de reclamación contra dicha decisión y posteriormente ante el Finanzgericht Köln, VTSI alegó que el cultivo de células del cartílago no constituye asistencia a personas físicas, sino más bien un «servicio de laboratorio rutinario» efectuado por técnicos de laboratorio, y precisó que los necesarios controles de calidad eran realizados por un farmacéutico y un químico externos.

15 El Finanzgericht Köln estimó el recurso interpuesto por VTSI. Aquel declaró que el cultivo de células constituye un servicio que debe considerarse «trabajo relacionado con bienes muebles corporales» en el sentido del artículo 3 *bis*, apartado 2, número 3, letra c), de la UStG. Dicho tribunal consideró que los órganos extraídos con objeto de ser trasplantados, una vez separados del cuerpo del paciente, se convierten en bienes muebles. La cuestión de si la parte extraída del cuerpo es trasplantada posteriormente en el mismo paciente (uso autólogo) o en otro diferente (uso alogénico) no influye en que se incluya en la expresión bien mueble corporal.

16 Tras señalar que los destinatarios establecidos en otros Estados miembros habían utilizado el número de identificación a efectos del IVA atribuido por sus propios Estados, el Finanzgericht Köln consideró que las operaciones controvertidas no estaban sujetas a tributación en Alemania.

17 El Finanzamt interpuso un recurso de casación contra esa sentencia. Ante el Bundesfinanzhof, aquel sostiene que, habida cuenta de la breve separación del cuerpo del paciente, las células no se convierten en bienes muebles, por lo que el cultivo de células no constituye un «trabajo» en el sentido del artículo 3 *bis*, apartado 2, número 3, letra c), de la UStG. Según el Finanzamt, tampoco se utiliza el número de identificación a efectos del IVA atribuido por otro Estado miembro en el sentido de dicho precepto, en la medida en que ello hubiera requerido un acuerdo expreso previo entre la recurrente y el destinatario.

18 El órgano jurisdiccional remitente considera que el envío de células del cartílago, tras su cultivo, a la clínica o médico del paciente no constituye una entrega de bienes, ya que VTSI no puede disponer libremente del material cartilaginoso. El cultivo de células constituye, en su opinión, una prestación de servicios y no está sujeta a gravamen en Alemania cuando el servicio se presta en otro Estado miembro. No obstante, ello es así únicamente en el supuesto de que se estime que el artículo 28 *ter*, parte F, de la Sexta Directiva es de aplicación al servicio que presta VTSI. De no ser así, la operación debe someterse a tributación en Alemania, salvo que se considere que la misma constituye «asistencia a personas físicas», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de dicha Directiva.

19 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 28 *ter*, parte F, párrafo primero, de la [Sexta Directiva] en el sentido de que:

- a) el material cartilaginoso extraído de una persona (biopsia) que se cede a una empresa con objeto de la proliferación celular y posterior remisión para su implante en el paciente en cuestión constituye un “bien mueble corporal” en el sentido de dicha disposición;
- b) la extracción de células del cartílago articular del material cartilaginoso y la posterior proliferación celular constituyen “trabajos” sobre bienes muebles corporales en el sentido de dicha disposición;
- c) para que el servicio se considere prestado a su destinatario bajo el “número de identificación a efectos del IVA” basta que se indique dicha identificación en la factura del prestador del servicio, aun cuando no haya habido un acuerdo expreso por escrito sobre su utilización?
- 2) En caso de respuesta negativa a cualquiera de los puntos anteriores:

¿Debe interpretarse el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva en el sentido de que la extracción de células del cartílago articular del material cartilaginoso extraído a su vez de una persona y la posterior proliferación celular constituyen “asistencia a personas físicas” si las células obtenidas tras la proliferación celular se implantan de nuevo en el donante?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la segunda cuestión prejudicial

20 Mediante la segunda cuestión prejudicial, que debe examinarse en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la extracción de células del cartílago articular del material cartilaginoso extraído a su vez de una persona y el posterior cultivo de tales células constituyen «asistencia a personas físicas», en el sentido de dicha disposición, cuando las células resultantes del cultivo son destinadas a ser implantadas de nuevo en el donante.

21 Con carácter previo, procede recordar que la Sexta Directiva asigna al IVA un ámbito de aplicación muy amplio al referirse en el artículo 2, relativo a las operaciones imponibles, además de a las importaciones de bienes, a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal (véanse, en particular, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 49; de 14 de diciembre de 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Rec. p. I-12121, apartado 22, y de 10 de junio de 2010, CopyGene, C-262/08, Rec. p. I-0000, apartado 23).

22 No obstante, el artículo 13 de dicha Directiva exime del IVA ciertas actividades. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones contempladas en el citado artículo constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión que tienen por objeto evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (véanse, en concreto, las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 15, y CopyGene, antes citada, apartado 24).

23 Asimismo, es reiterada jurisprudencia que los términos empleados para designar las exenciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y cada prestación de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común

del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 13 hayan de interpretarse de tal manera que estas queden privadas de efectos (véanse, en particular, las sentencias de 14 de junio de 2007, Haderer, C?445/05, Rec. p. I?4841, apartado 18 y jurisprudencia citada, y CopyGene, antes citada, apartado 26 y jurisprudencia citada).

24 En lo que atañe concretamente a la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, de la jurisprudencia se deduce que el concepto de «asistencia a personas físicas» abarca las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud (sentencia CopyGene, antes citada, apartado 28 y jurisprudencia citada). Si bien la asistencia a personas físicas debe tener una finalidad terapéutica, de ello no se desprende necesariamente, conforme a la jurisprudencia citada en el apartado anterior, que la finalidad terapéutica de un servicio deba entenderse en una acepción particularmente restrictiva (sentencia CopyGene, antes citada, apartado 29 y jurisprudencia citada).

25 En el presente asunto, es patente que el proceso consistente en extraer material cartilaginoso para, a su vez, extraer del mismo células que se van a cultivar con objeto de ser implantadas de nuevo en un paciente tiene, globalmente, finalidad terapéutica.

26 Es cierto que los servicios específicos que presta VTSl constituyen solamente una parte de todo el proceso. Sin embargo, como señaló la Abogado General en el punto 23 de sus conclusiones, tales servicios son una parte esencial, inherente e inseparable de dicho proceso, sin que se pueda llevar a cabo útilmente ninguna de sus fases de manera aislada respecto de las demás.

27 De lo anterior se infiere que la extracción de células del cartílago articular del material cartilaginoso extraído a su vez de una persona y el posterior cultivo de tales células con objeto de ser implantadas de nuevo con fines terapéuticos se incluye en el concepto de «asistencia a personas físicas» contemplado en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. Además, tal interpretación es conforme con el objetivo de reducción del coste de la asistencia sanitaria que prevé dicha disposición (véase la sentencia de 8 de junio de 2006, L.u.P., C?106/05, Rec. p. I?5123, apartado 29).

28 A este respecto, es irrelevante que estos servicios sean prestados por técnicos de laboratorio que no son médicos titulados, en la medida en que no es necesario que todos los aspectos de un servicio asistencial de carácter terapéutico sean efectuados por personal médico (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C?141/00, Rec. p. I?6833, apartado 41, y L.u.P., antes citada, apartado 39).

29 Por lo demás, debe añadirse que la circunstancia de que las células cultivadas sean implantadas de nuevo en el paciente del que fueron extraídas o en otro diferente no incide, en principio, en la calificación del servicio como «asistencia a personas físicas» (véase, por analogía, la sentencia CopyGene, antes citada, apartado 51).

30 Respecto de la alegación del Gobierno alemán según la cual calificar los servicios controvertidos de «asistencia a personas físicas» podría conculcar el principio de neutralidad fiscal en la medida en que el «parche de cartílago» obtenido por VTSl es equivalente funcionalmente a un producto farmacéutico, que no está exento del IVA, baste declarar que la calificación de un servicio como «asistencia a personas físicas» sólo puede depender de su propia naturaleza, sin que sea pertinente determinar si se dispone o no de una alternativa farmacéutica.

31 En efecto, como indicó la Abogado General en el punto 28 de sus conclusiones, algunos

tipos de prestaciones sanitarias ya cuentan con alternativas farmacéuticas, mientras que otras ahora no las tienen, pero es probable que las tengan en el futuro, de modo que ambas categorías se hallan en constante evolución.

32 En atención a las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la extracción de células del cartílago articular del material cartilaginoso extraído a su vez de una persona y el posterior cultivo de tales células con objeto de ser implantadas de nuevo con fines terapéuticos constituyen «asistencia a personas físicas» en el sentido de dicha disposición.

Sobre la primera cuestión prejudicial

33 Habida cuenta de la respuesta dada a la segunda cuestión prejudicial, no procede responder a la primera.

Costas

34 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que la extracción de células del cartílago articular del material cartilaginoso extraído a su vez de una persona y el posterior cultivo de tales células con objeto de ser implantadas de nuevo con fines terapéuticos constituyen «asistencia a personas físicas» en el sentido de dicha disposición.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.