

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 5 de octubre de 2016 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general — Artículo 132, apartado 1, letra d) — Entregas de órganos, sangre y leche humanos — Alcance — Plasma de sangre humana transformado y utilizado con fines industriales»

En el asunto C-412/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributario de Hesse, Alemania), mediante resolución de 24 de marzo de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de julio de 2015 en el procedimiento entre

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

y

Finanzamt Kassel II — Hofgeismar,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de Sala, y los Sres. D. Šváby, J. Malenovský (Ponente), M. Safjan, y M. Vilaras, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 28 de abril de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, por los Sres. T. Dennisen y T. Otto, Rechtsanwälte, y por el Sr. U. Prinz, Steuerberater;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y J. Möller y por la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno húngaro, por los Sres. M.Z. Fehér, G. Koós y M. Bóra, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y B. Killmann, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 2 de junio de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (en lo sucesivo, «TMD»), sociedad que explota un centro de donación de sangre establecido en Alemania, y el Finanzamt Kassel II — Hofgeismar (administración tributaria de Kassel, Alemania; en lo sucesivo, «administración tributaria») relativo a la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de la actividad efectuada por TMD de entregas de plasma destinado a la fabricación de medicamentos.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2 de la Directiva 2006/112 establece:

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]»

4 El título IX de esta Directiva, titulado «Exenciones», comprende un capítulo 2 relativo a las «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general» y un capítulo 4, titulado «Exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias».

5 El artículo 132, apartado 1, de la citada Directiva, que forma parte de ese capítulo 2, dispone :

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos;

c) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate;

d) las entregas de órganos, sangre y leche humanos;

e) las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por los protésicos dentales, así como el suministro de prótesis dentales realizadas por los dentistas y por los protésicos dentales;

[...]».

Derecho alemán

6 El artículo 4, apartado 17, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión aplicable al litigio principal, tiene la siguiente redacción:

«De las operaciones comprendidas en el artículo 1, apartado 1, punto 1, quedan exentas:

[...]

a) las entregas de órganos, sangre y leche humanos.»

7 El artículo 15 de la UStG regula el derecho a deducción del impuesto soportado. En su versión aplicable al litigio principal, su redacción es la siguiente:

«1) El empresario podrá deducir las siguientes cuotas del impuesto soportado:

1. el impuesto legalmente adeudado por entregas y demás prestaciones realizadas por otro empresario para las necesidades de su empresa [...]

2) No se podrán deducir las cuotas soportadas por las entregas, importación o adquisición intracomunitaria de bienes ni por las demás prestaciones que el empresario utilice para realizar las siguientes operaciones:

1. las operaciones exentas;

[...]

3) No se excluirá la deducción con arreglo al apartado 2 cuando las operaciones:

1. en los casos del apartado 2, primera frase, punto 1:

a) estén exentas con arreglo al artículo 4, apartados 1 a 7, [...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 TMD explota un centro de donación de sangre. Su actividad consiste en extraer plasma sanguíneo de los donantes mediante un proceso de ingeniería química y mezclarlo con una solución anticoagulante que contiene, en particular, citrato de sodio. Esta mezcla es procesada a continuación en una centrifugadora para extraer de ella determinados elementos. Estos elementos se recogen y transportan congelados a empresas del sector farmacéutico.

9 En el marco de su actividad, TMD suministró este tipo de plasma a X AG, sociedad establecida en Suiza. Ésta recibió el plasma de TMD y lo transportó a sus distintas instalaciones de producción situadas en otros Estados miembros de la Unión, con el fin de elaborar medicamentos.

10 TMD consideró que la exención por las entregas de sangre humana no era aplicable al plasma que suministraba a los fabricantes de medicamentos. En consecuencia, en su declaración de IVA correspondiente al ejercicio 2008, TMD solicitó a la administración tributaria la deducción del IVA soportado por operaciones relacionadas con sus entregas de plasma.

11 La administración tributaria consideró, en cambio, que las entregas de plasma efectuadas con destino a otros Estados miembros de la Unión eran operaciones exentas de IVA, por lo que denegó la deducción del impuesto soportado.

12 En sus declaraciones correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010, aceptadas por la administración tributaria, TMD no efectuó ninguna deducción del impuesto soportado.

13 El 7 de diciembre de 2012, TMD solicitó una rectificación del cálculo del IVA correspondientes al período comprendido entre 2008 y 2010. Pidió que se reconociese el derecho a deducción de las cuotas del impuesto soportadas en relación con las entregas de plasma. En apoyo de su petición, alegó que las entregas intracomunitarias de plasma respecto de las que solicitaba la deducción de las cuotas soportadas no eran operaciones exentas con arreglo al artículo 4, apartado 17, letra a), de la UStG, ya que se trataba, según ella, de entregas a empresas farmacéuticas del llamado plasma «fuente» para su fraccionamiento y posterior fabricación de medicamentos.

14 La administración tributaria desestimó las solicitudes de rectificación mediante resolución de 7 de mayo de 2013, que TMD recurrió ante el órgano jurisdiccional remitente.

15 En apoyo de su recurso, TMD alega que las entregas de plasma destinado a la fabricación de medicamentos no constituyen entregas de sangre a efectos del artículo 4, punto 17, letra a), de la UStG o del artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112.

16 En estas circunstancias, el Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributario de Hesse, Alemania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112/CE en el sentido de que las entregas de sangre humana comprenden también las entregas de plasma sanguíneo extraído de la sangre humana?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿se aplica lo mismo al plasma sanguíneo que no está destinado directamente a fines terapéuticos sino exclusivamente a la fabricación de medicamentos?

3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión prejudicial, ¿la calificación del plasma como “sangre” depende únicamente del fin al que esté destinado o también del uso teórico que pueda hacerse de éste?»

Sobre la solicitud de reapertura de la fase oral

17 Mediante escrito de 13 de junio de 2016, TMD solicitó la reapertura de la fase oral alegando, en esencia, que las conclusiones del Abogado General contienen un error objetivo en el punto 49.

18 A este respecto, procede recordar que ni el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ni su Reglamento de Procedimiento prevén la posibilidad de que las partes presenten observaciones en respuesta a las conclusiones presentadas por el Abogado General (auto de 4 de febrero de 2000, Emesa Sugar, C-17/98, EU:C:2000:69, apartado 2, y sentencia de 6 de septiembre de 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, apartado 29).

19 Es cierto que, como se desprende del artículo 83 de su Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia podrá ordenar en todo momento, tras oír al Abogado General, la reapertura

de la fase oral del procedimiento, en particular si estima que la información de que dispone es insuficiente o cuando una parte haya invocado ante él, tras el cierre de esta fase, un hecho nuevo que pueda influir decisivamente en su resolución, o también cuando el asunto deba resolverse basándose en un argumento que no fue debatido entre las partes.

20 Sin embargo, el Tribunal de Justicia considera, tras oír al Abogado General, que dispone de todos los elementos necesarios para pronunciarse sobre el presente litigio.

21 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, el Tribunal de Justicia considera que no procede ordenar la reapertura de la fase oral del procedimiento.

Sobre las cuestiones prejudiciales

22 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que las entregas de sangre que los Estados miembros están obligados a eximir en virtud de esa disposición comprenden también las entregas de plasma obtenido a partir de sangre humana, cuando ese plasma no esté destinado directamente a fines terapéuticos sino exclusivamente a la fabricación de medicamentos.

23 A tenor del artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112, los Estados miembros eximirán las entregas de órganos, sangre y leche humanos.

24 Con carácter preliminar, ha de recordarse que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, los conceptos que figuran en el artículo 132 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 (sentencia de 26 de febrero de 2015, VDP Dental Laboratory y otros, C?144/13, C?154/13 y C?160/13, EU:C:2015:116, apartado 44).

25 Sin embargo, el concepto de «sangre humana», mencionado en el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112, no se define en esta Directiva.

26 Por consiguiente, el significado y el alcance de este concepto deben establecerse conforme al sentido habitual en el lenguaje corriente, teniendo en cuenta el contexto en el que dicho concepto se utiliza y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de octubre de 2012, Ketelä, C?592/11, EU:C:2012:673, apartado 51 y jurisprudencia citada).

27 Por lo que respecta a su sentido habitual, ha de señalarse que el concepto de «sangre humana» hace referencia a un elemento del cuerpo humano constituido por varios componentes no autónomos, de carácter complementario, cuya acción sinérgica permite irrigar todos los órganos y tejidos.

28 Uno de esos componentes complementarios es el plasma, esto es, el líquido que sirve para transportar otros componentes de la sangre humana a través del cuerpo.

29 En lo que se refiere, en primer lugar, al contexto general, ha de recordarse que, en virtud del artículo 3, apartado 2, letra c), de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, está prohibido que el cuerpo humano o partes del mismo en cuanto tales se conviertan en objeto de lucro.

30 En lo que atañe, en segundo lugar, a la finalidad del conjunto de las disposiciones del artículo 132 de la Directiva 2006/112, es preciso recordar que dicho artículo exime del IVA determinadas actividades de interés general con el fin de facilitar el acceso a determinadas

prestaciones y el suministro de determinados bienes, al evitar los costes adicionales que se derivarían en caso de estar sujetas al IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2015, VDP Dental Laboratory y otros, C-144/13, C-154/13 y C-160/13, EU:C:2015:116, apartados 43 y 45 y jurisprudencia citada).

31 En lo que respecta, por último, al artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112, ha de señalarse que esta disposición, al igual que las letras b), c) y e) de ese mismo apartado, se refiere a operaciones directamente relacionadas con el cuidado de la salud o cuya finalidad es terapéutica.

32 Por consiguiente, debe entenderse que la exención de las entregas de sangre humana prevista en el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112 tiene por objeto garantizar que la entrega de productos que contribuyan al cuidado de la salud o cuya finalidad sea terapéutica no se haga inaccesible a causa del aumento de los costes de dichos productos que se produciría si su suministro fuera sometido al IVA (véase, por analogía, la sentencia de 26 de febrero de 2015, VDP Dental Laboratory y otros, C-144/13, C-154/13 y C-160/13, EU:C:2015:116, apartado 46 y jurisprudencia citada).

33 Habida cuenta de lo anterior, la entrega de sangre humana, incluida la entrega del plasma que forma parte de su composición, debe estar comprendida en la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112 cuando dicha entrega contribuya directamente a actividades de interés general, es decir, cuando el plasma entregado se utilice directamente para el cuidado de la salud o con fines terapéuticos.

34 Dicho esto, debe recordarse que los términos empleados para designar las exenciones contempladas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112 son de interpretación estricta, dado que tales exenciones constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 28 de julio de 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, apartado 23, y de 22 de octubre de 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, apartado 34 y jurisprudencia citada).

35 De ello se deduce que, en cambio, la exención prevista en el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112 no es aplicable al plasma denominado «industrial», a saber, el plasma cuya entrega no contribuya directamente a actividades de interés general por estar destinado a ser integrado en una producción industrial, en particular con vistas a la fabricación de medicamentos.

36 En consecuencia, sólo el plasma efectivamente destinado directamente a fines terapéuticos está comprendido en la exención establecida en el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112.

37 Dado que la aplicación de esta exención está supeditada a que el plasma se destine a un determinado tipo de actividad de interés general, la circunstancia de que un plasma destinado a fines industriales pueda teóricamente utilizarse directamente con fines terapéuticos, suponiéndola acreditada, no implica que se le deba aplicar el régimen de exención previsto para limitar sólo el coste del plasma que realmente se destine directamente a fines terapéuticos.

38 Pues bien, de los autos trasladados al Tribunal de Justicia se desprende que un plasma como el controvertido en el litigio principal no está destinado a fines relacionados con el cuidado de la salud o terapéuticos, sino exclusivamente farmacéuticos.

39 En consecuencia, dicho plasma no está comprendido en la exención establecida en el

artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112.

40 Atendiendo a las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que las entregas de sangre humana que los Estados miembros están obligados a eximir en virtud de esa disposición no comprenden las entregas de plasma obtenido a partir de sangre humana, cuando ese plasma no esté destinado directamente a fines terapéuticos sino exclusivamente a la fabricación de medicamentos.

Costas

41 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste 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 Tercera) declara:

El artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que las entregas de sangre humana que los Estados miembros están obligados a eximir en virtud de esa disposición no comprenden las entregas de plasma obtenido a partir de sangre humana, cuando ese plasma no esté destinado directamente a fines terapéuticos sino exclusivamente a la fabricación de medicamentos.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.