

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

María Amparo Grau Ruiz

Universidad Complutense de Madrid

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 10 junio 2010

Asunto: C-86/09

Partes: *Future Health Technologies Ltd y Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs*

Síntesis:

«Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Exenciones – Artículo 132, apartado 1, letras b) y c) – Hospitalización y asistencia sanitaria y las demás prestaciones relacionadas directamente – Asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias – Extracción, análisis y procesamiento de la sangre del cordón umbilical – Conservación de las células progenitoras – Posible uso terapéutico futuro – Prestaciones constituidas por un conjunto de elementos y de actos»

1. Comentario

Esta Sentencia tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el “VAT and Duties Tribunal” Manchester del Reino Unido, sobre la interpretación del artículo 132, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido.

La jurisprudencia previamente elaborada acerca de las exenciones previstas por el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva, sirve al Tribunal para responder a las cuestiones planteadas, en la medida en que la propia Directiva 2006/112, en sus considerandos primero y tercero, aclara que no se propone introducir cambios de fondo en las disposiciones de la Sexta Directiva, y además la redacción del precepto, en este caso, es idéntica.

El razonamiento del Tribunal parte de que las exenciones contempladas en la Directiva 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 IVA¹. Añade que las exenciones del artículo 132 de la Directiva 2006/112 pretenden eximir del IVA únicamente las actividades de interés general que se enumeran y describen en dicho artículo de manera muy detallada². E insiste en que los términos empleados para designar las exenciones son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general, derivado del artículo 2, apartado 1, letras a) y c) de la Directiva 2006/112, de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Pero el Tribunal también recuerda que no puede vaciarse su contenido. Apela a la interpretación teleológica y sistemática, en tanto que debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. En definitiva, los términos que definen estas exenciones no pueden llegar a interpretarse de manera que queden privadas de efectos.

2. Antecedentes

Future Health Technologies Ltd (FHT), a cambio de remuneración, envía material para la extracción de sangre del cordón umbilical de los recién nacidos, realiza el análisis y el procesamiento de esa sangre y, en su caso, la conservación de las células progenitoras contenidas en la sangre con vistas a un posible uso terapéutico futuro para el tratamiento del mismo niño (uso autólogo) o el de otras personas (uso alogénico o heterólogo). En virtud del contrato entre FHT y el o los progenitores del niño, las células procesadas y conservadas por FHT se destinan únicamente al uso sanitario; no pueden utilizarse para la investigación ni para la experimentación. La mayor parte de los gastos de mano de obra relativos a la realización de las prestaciones pactadas en el contrato están ligados al análisis, el control y el ulterior procesamiento de la sangre. Los gastos de mano de obra referidos a la conservación, una vez que las muestras han sido criopreservadas, son mínimos.

Los “Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs” (HMRC), consideraban inicialmente que la “extracción” y el análisis de células progenitoras, a diferencia de su conservación, estaban exentos en virtud del anexo 9, grupo 7, punto 8, de la Ley de 1994 del Impuesto sobre el valor añadido (por tratarse de una entrega de órganos o tejidos humanos). En consecuencia, consideraron a FHT como un sujeto pasivo que realizaba tanto operaciones exentas como operaciones gravadas. Posteriormente estimaron que la prestación principal era la conservación de células progenitoras, actividad que no constituye un tratamiento médico, y que el análisis y procesamiento de las células tenían carácter accesorio de esa actividad. Además, incluso según un examen separado de esas actividades, el análisis y el procesamiento de células progenitoras no eran equiparables, según los “Commissioners”, a la asistencia sanitaria. Por lo que denegaron la exención.

1 Cfr. las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 15, y de 28 de enero de 2010, Eulitz, C-473/08, Rec. p. I-0000.

2 Cfr. las sentencias de 11 de julio de 1985, Comisión/Alemania, 107/84, Rec. p. 2655, apartado 17; de 20 de noviembre de 2003, D’Ambrumenil y Dispute Resolution Services, C-307/01, Rec. p. I-13989, apartado 54, y Eulitz.

FHT interpuso un recurso ante el “VAT and Duties Tribunal” de Manchester, alegando que sus actividades constituyen una única prestación compuesta de hospitalización o asistencia sanitaria; o bien actividades relacionadas directamente con las mismas; o bien, en última instancia, que las prestaciones de extracción, de control, de análisis, de procesamiento y de crioconservación, así como el servicio consistente en que las células progenitoras estén disponibles en el momento oportuno con fines terapéuticos, constituyen, cada una de ellas, una operación exenta

3. Cuestiones planteadas

El VAT and Duties Tribunal, Manchester planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. «Cuando un Estado miembro permite que se presten servicios por un establecimiento que deba ser considerado como un establecimiento debidamente reconocido de la misma naturaleza que un establecimiento hospitalario o un centro de cuidados médicos y de diagnóstico, a los efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva [2006/112], ¿debe interpretarse la expresión “hospitalización y asistencia sanitaria” [que figura] en el artículo 132, apartado 1, letra b), en el sentido de que comprende el conjunto de los servicios que se definen a continuación (descritos con mayor precisión en la exposición de hechos no controvertidos entre las partes), o bien uno o varios de esos servicios (y en tal caso cuáles):
 - a. la entrega a los padres de un nasciturus del material médico necesario para permitir que un profesional de la sanidad independiente que asista al parto extraiga sangre del cordón umbilical del niño poco después del nacimiento;
 - b. el análisis de la sangre así extraída en un establecimiento especializado con el objeto de garantizar que no está contaminada por ninguna enfermedad transmisible por vía sanguínea, o a través de un extracto de células progenitoras de la sangre en el caso de uso terapéutico de las células progenitoras (un control similar se practica de nuevo transcurridos seis meses);
 - c. el procesamiento de dicha sangre por y bajo la supervisión de profesionales de la sanidad debidamente cualificados para extraer una muestra de células progenitoras aptas para un uso médico terapéutico;
 - d. la conservación de la sangre y de las células progenitoras en condiciones científicamente controladas dirigidas a mantener y preservar la sangre y las células progenitoras en perfectas condiciones; y/o
 - e. la entrega de la sangre a petición de los padres (mientras el niño sea menor de 18 años) para su uso en un tratamiento médico?
2. A la inversa, ¿debe interpretarse el concepto de prestaciones “relacionadas directamente” con servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, a los efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva principal en materia de IVA en el sentido de que incluye todos o algunos (y en tal caso, cuáles) de los servicios antes mencionados?
3. Cuando un Estado miembro permite que dichos servicios se presten por o bajo el control de uno o varios profesionales de la sanidad debidamente cualificados, ¿debe interpretarse la expresión “asistencia a personas físicas” que figura en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva

principal en materia de IVA en el sentido de que incluye el conjunto de los servicios que se definen a continuación (descritos con mayor precisión en la exposición de hechos no controvertidos entre las partes), o bien uno o varios de esos servicios (y en tal caso cuáles):

- f. la entrega a los padres de un nasciturus del material médico necesario para permitir que un profesional de la sanidad independiente que asista al parto extraiga sangre del cordón umbilical del niño poco después del nacimiento;
- g. el análisis de la sangre así extraída en un establecimiento especializado con el objeto de garantizar que no está contaminada por ninguna enfermedad transmisible por vía sanguínea, o a través de un extracto de células progenitoras de la sangre en el caso de uso terapéutico de dichas células (un control similar se practica de nuevo trascurridos seis meses);
- h. el procesamiento de dicha sangre por y bajo la supervisión de profesionales de la sanidad debidamente cualificados para extraer una muestra de células progenitoras aptas para un uso médico terapéutico;
- i. la conservación de la sangre y de las células progenitoras en condiciones científicamente controladas dirigidas a mantener y preservar la sangre y las células progenitoras en perfectas condiciones; y/o
- j. la entrega de la sangre a petición de los padres (mientras el niño sea menor de 18 años) para su uso en un tratamiento médico?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1. Cuando las actividades consistentes en el envío de un material de extracción de sangre del cordón umbilical de los recién nacidos así como el análisis y el procesamiento de esa sangre, y en su caso la conservación de las células progenitoras contenidas en dicha sangre con vistas a un posible uso terapéutico futuro, sólo tratan de garantizar la disponibilidad de un recurso a efectos de un tratamiento médico en el supuesto incierto de que éste llegue a ser necesario, pero no persiguen, por sí mismas, diagnosticar, tratar o curar enfermedades o problemas de salud, dichas actividades, ya se aprecien en conjunto o por separado, no están comprendidas en el concepto de «hospitalización y asistencia sanitaria», que figura en el artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, ni en el de «asistencia a personas físicas», que figura en el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112. Únicamente sería distinta su calificación, en lo que se refiere al análisis de la sangre del cordón umbilical, si ese análisis pretendiera efectivamente permitir la elaboración de un diagnóstico médico, lo que incumbe comprobar, si fuera preciso, al tribunal remitente.
2. El concepto de prestaciones «relacionadas directamente» con la «hospitalización y asistencia sanitaria», a efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que no comprende actividades, como las que son objeto del litigio principal, consistentes en el envío de un material de extracción de sangre del cordón umbilical de los recién nacidos así como el análisis y el procesamiento de esa sangre, y en su caso la conservación de las células progenitoras contenidas en esa sangre con vistas a un posible uso terapéutico futuro, con

el que esas actividades sólo están relacionadas de forma potencial, y que no es efectivo, ni está en curso ni aún se ha planificado.

5. Fundamentos de la sentencia

“Por consiguiente, como el Tribunal de Justicia ya ha manifestado, tanto el concepto de «asistencia sanitaria», recogido en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, como el de «asistencia a personas físicas», enunciado en el mismo apartado, letra c), abarcan las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud (véanse las sentencias de 6 de noviembre de 2003, Dornier, C-45/01, Rec. p. I-12911, apartado 48 y la jurisprudencia citada, así como L.u.P., antes citada, apartado 27)” (apartado 37).

“Por lo tanto, los servicios médicos prestados con la finalidad de proteger, mantener o restablecer la salud de las personas quedan cubiertos por la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de dicha Directiva (véanse en ese sentido las sentencias antes citadas Unterperntinger, apartados 40 y 41; D’Ambrumenil y Dispute Resolution Services, apartados 58 y 59, así como L.u.P., apartado 29)” (apartado 41).

“Sin embargo, no se pone de manifiesto que las actividades de las que se trata en el litigio principal, en la forma en que las ejerce FHT, a saber, el envío de un material de extracción de sangre del cordón umbilical así como el análisis y el procesamiento de esa sangre, y en su caso la conservación de las células progenitoras contenidas en esa sangre, ya se consideren en conjunto o por separado, tengan directamente como objetivo efectivo diagnosticar, tratar o curar enfermedades o problemas de salud, ni tampoco la finalidad efectiva de proteger, mantener o restablecer la salud de las personas” (apartado 43).

“Por otra parte, en contra de lo expuesto por FHT en la vista, la crioconservación de las partes vivas de un cuerpo humano, aunque separadas de éste, no puede constituir como tal una asistencia sanitaria de carácter profiláctico” (apartado 46).

“Por consiguiente, dado que las actividades de que se trata en el litigio principal son, en lo esencial, análogas a las prestaciones que han dado lugar a la sentencia CopyGene³, antes citada, es preciso concluir que, ya se aprecien en conjunto o por separado, no pueden incluirse en el concepto de prestaciones «relacionadas directamente» con la «hospitalización y asistencia sanitaria», a los efectos del artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112. En efecto, sólo en caso de producirse unos hechos inciertos esas actividades pueden estar relacionadas directamente con la asistencia sanitaria prestada en un medio hospitalario, la cual no es efectiva, ni está en curso ni aún se ha planificado” (apartado 51).

3 Cfr. la sentencia de 10 de junio de 2010, CopyGene (C-262/08, Rec. p. I-0000).