SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 3 de junio de 2010 *

En el asunto C-237/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Cour de cassation (Bélgica) mediante resolución de 18 de junio de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de julio de 2009, en el procedimiento entre

État belge

y

Nathalie De Fruytier,

* Lengua de procedimiento: francés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. E. Juhász, J. Malenovský (Ponente) y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Sra. De Fruytier, por el Sr. E. Traversa, abogado;

— en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno helénico, por los Sres. K. Georgiadis e I. Bakopoulos y por la Sra. M. Tassopoulou, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. M. Afonso, en calidad de agente;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La presente petición de decisión prejudicial se refiere a la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra d), 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 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Sra. De Fruytier y el *État belge* (en lo sucesivo, «Estado belga») en el que se discute la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de la actividad de transporte de órganos y muestras biológicas de origen humano para diferentes hospitales y laboratorios que la interesada ejerce con carácter independiente.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Según los términos del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

4 El artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone que se considerarán «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5 de dicha Directiva.

5 El artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva está redactado así:

«[...] 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:

[...]

d) las entregas de órganos, sangre, leche y otros elementos del cuerpo humano;

[...].»

Derecho nacional

6 Los artículos 10 y 18 del *code de la taxe sur la valeur ajoutée* (Código del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Código del IVA») incorporan al Derecho nacional las definiciones de la entrega de bienes y de la prestación de servicios recogidas, respectivamente, en el artículo 5, apartado 1, y en el artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva.

7 El artículo de 10 del Código del IVA dispone:

«1. Se considerará "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario, entendiendo como tal, en particular, la puesta del bien a disposición del adquirente o cesionario en ejecución de un contrato traslativo o declarativo.

[...]»

8 El artículo 18 del Código del IVA está redactado así:

«1. Se considerarán "prestaciones de servicios" todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el presente Código.

[...]»

9 El artículo 44 del Código del IVA, que incorpora al Derecho nacional lo dispuesto en el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva sobre la exención del IVA en favor en favor de ciertas actividades de interés general, dispone:

«1. Estarán exentas del impuesto las prestaciones de servicios realizadas, en ejercicio de su actividad habitual, por las siguientes personas:

[...]

2º Los médicos, los dentistas, los fisioterapeutas, las comadronas, los enfermeros y las enfermeras, los cuidadores, los acompañantes de enfermos y los masajistas, cuyos cuidados a las personas figuren en la nomenclatura de prestaciones sanitarias del seguro obligatorio contra la enfermedad y la invalidez;

2. Estarán también exentas del impuesto:

1º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estrechamente relacionadas con ellas realizadas, en ejercicio de su actividad habitual, por los establecimientos hospitalarios y psiquiátricos, las clínicas y los dispensarios; los transportes de enfermos y de heridos en vehículos especialmente acondicionados al efecto;

[...]

1º ter Las entregas de órganos humanos, de sangre humana y de leche materna;

[...].»

Litigio principal y cuestión prejudicial

10 La Sra. De Fruytier ejerce con carácter independiente una actividad de transporte de órganos y muestras biológicas de origen humano para diversos hospitales y laboratorios.

11 La administración tributaria belga ha considerado sujeta al IVA la actividad ejercida por la Sra. De Fruytier.

12 Al considerar que su actividad debía declararse exenta del IVA, la Sra. De Fruytier interpuso recurso ante los tribunales. El tribunal de première instance de Namur, en sentencia de 1 de junio de 2006, y posteriormente la cour d'appel de Liège, en sentencia de 26 de octubre de 2007, estimaron las pretensiones de la interesada y ordenaron la aplicación de las desgravaciones correspondientes.

13 En su sentencia, la cour d'appel de Liège llegó a la conclusión de que la actividad de transporte de órganos y de muestras biológicas de origen humano ejercida por la Sra. De Fruytier estaba exenta del IVA con arreglo al artículo 44, § 2, 1º *ter,* del Código del IVA, siguiendo el razonamiento que se resume a continuación.

14 El Derecho belga prohíbe el comercio de órganos y muestras biológicas de origen humano. Por lo tanto, a fin de preservar la eficacia de las disposiciones del artículo 44,

§ 2, 1º *ter,* del Código del IVA, la actividad de interés general contemplada en dicha disposición en relación con los órganos, la sangre y la leche humanos no puede ser una entrega de los mismos en el sentido de la «entrega de bienes» definida en el artículo 10 del Código del IVA, ya que tal «entrega» queda excluida por definición, pues la Ley la prohíbe. La «entrega» del artículo 44, § 2, 1º *ter,* del Código del IVA debe entenderse, pues, como la relacionada con la acción de entregar materialmente un bien, a la que corresponden las prestaciones de transporte efectuadas por la Sra. De Fruytier.

15 El Estado belga ha recurrido en casación dicha sentencia.

16 En apoyo de su recurso de casación, el Estado belga sostiene que el término «entrega» del artículo 44, § 2, 1º *ter,* del Código del IVA debe interpretarse en el sentido del artículo 10 de dicho Código, es decir, como toda operación por la que una parte transmita un bien corporal a otra, que a partir ese momento queda autorizada a disponer del bien como propietario o en calidad de tal. Por consiguiente, dado que la actividad de transporte ejercida por la Sra. De Fruytier puede considerarse, no una entrega en el sentido del artículo 10 del Código del IVA, sino una prestación de servicios, no se le aplica la exención establecida en el artículo 44, § 2, 1º *ter,* de dicho Código.

17 En este contexto, la Cour de cassation decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Una actividad de transporte de órganos y muestras biológicas de origen humano para hospitales y laboratorios, efectuada con carácter independiente, constituye una entrega de órganos, sangre y leche humanos, exenta del [IVA] por el artículo 13, parte A, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva [...]?»

Sobre la cuestión prejudicial

18 Con su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende esencialmente que se determine si el artículo 13, parte A, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva, que exime del IVA «las entregas de órganos, sangre, leche y otros elementos del cuerpo humano», debe interpretarse considerándolo aplicable a una actividad de transporte de órganos y muestras biológicas de origen humano para hospitales y laboratorios, efectuada con carácter independiente.

19 Con carácter preliminar, procede recordar que la Sexta Directiva asigna al IVA un ámbito de aplicación muy amplio, que comprende todas las actividades económicas de fabricantes, comerciantes o prestadores de servicios. No obstante, el artículo 13 de la citada Directiva exime del IVA ciertas actividades de interés general (artículo 13, parte A) y algunas otras actividades (artículo 13, parte B) (véanse las sentencias de 16 de octubre de 2008, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Rec. p. I-7821, apartado 15, y de 28 de enero de 2010, Eulitz, C-473/08, Rec. p. I-907, apartado 24).

20 Además, según reiterada jurisprudencia, 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 prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación de estos 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 éstas queden privadas de efecto (véanse las sentencias de 14 de junio de 2007, Horizon College, C-434/05, Rec. p. I-4793, apartado 16, y Haderer, C-445/05, Rec. p. I-4841, apartado 18 y jurisprudencia que allí se cita, y la de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Rec. p. I-11079, apartado 25 y jurisprudencia que allí se cita).

21 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las exenciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias en la aplicación del régimen del IVA de un Estado miembro a otro (véanse las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 15, Horizon College, antes citada, apartado 15, y la de 22 de octubre de 2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, Rec. p. I-10099, apartado 33). Por consiguiente, el tenor de una disposición de la Sexta Directiva que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, Rec. p. I-14393, apartado 34, y de 21 de abril de 2005, HE, C-25/03, Rec. p. I-3123, apartado 63).

22 Se deduce de las consideraciones expuestas que la expresión «entrega de bienes», a la que se remite el artículo 13, parte A, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva al mencionar «las entregas de órganos, sangre, leche y otros elementos del cuerpo humano», debe recibir una definición autónoma y uniforme, propia del Derecho de la Unión.

23 A este respecto procede recordar que, a tenor del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, «se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario» (véase la sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Rec. p. I-2697, apartado 31). Además, se deduce del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva que el concepto de «prestaciones de servicios» engloba todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5 de dicha Directiva (véase la sentencia de 11 de febrero de 2010, Graphic Procédé, C-88/09, Rec. p. I-1049, apartado 17).

24 Por otra parte, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia indica que el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal, efectuada por una parte, que faculte a la otra parte para disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietaria (véanse en este sentido las sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p. I-285, apartados 7 y 8; de 4 de octubre de 1995, Armbrecht, C-291/92, Rec. p. I-2775, apartados 13 y 14; de 6 de febrero de 2003, Auto Lease

Holland, C-185/01, Rec. p. I-1317, apartados 32 y 33, y Aktiebolaget NN, antes citada, apartado 32 y jurisprudencia que allí se cita).

25 Pues bien, si una actividad de transporte de órganos y muestras biológicas de origen humano, como la que se examina en el litigio principal, consiste únicamente en el desplazamiento material de un lugar a otro de los productos de que se trata, efectuado por el transportista para diversos hospitales y laboratorios, no cabe considerar que tal actividad se asemeje a una «entrega de bienes» en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, pues no faculta a la otra parte para disponer de hecho de tales productos como si fuera su propietaria.

26 Por lo tanto, tal actividad no puede acogerse a la exención del IVA que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva establece para «las entregas de órganos, sangre, leche y otros elementos del cuerpo humano».

27 A este respecto, aunque la resolución de remisión indica que, en Bélgica, los órganos y muestras biológicas de origen humano están fuera del comercio, y a pesar de que el Convenio para la protección de los derechos humanos y la dignidad del ser humano con respecto a las aplicaciones de la Biología y la Medicina - Convenio relativo a los derechos humanos y la biomedicina, hecho en Oviedo el 4 de abril de 1997, estipula en su artículo 21, titulado «Prohibición del lucro», que el cuerpo humano y sus partes, como tales, no deberán ser objeto de lucro, no procede sin embargo considerar que, por sí mismas, estas circunstancias priven por completo de eficacia a lo dispuesto en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva. En efecto, este Convenio, abierto a la firma de los Estados miembros del Consejo de Europa, por una parte, y de la Unión Europea, por otra –según se indica en el artículo 33, apartado 1, de dicho Convenio–, no ha sido firmado por la Unión. Además, de entre los Estados miembros, sólo una pequeña mayoría han ratificado hasta la fecha el Convenio.

28 De ello se deduce que no cabe excluir la posibilidad de que unas transacciones de esta índole, en particular las relativas a la leche materna, sean lícitas en Estados miembros

distintos del Reino de Bélgica y puedan acogerse, por tanto, a la exención establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva.

29 Habida cuenta de las consideraciones expuestas, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva, que exime del IVA «las entregas de órganos, sangre, leche y otros elementos del cuerpo humano», debe interpretarse en el sentido de que no es aplicable a una actividad de transporte de órganos y muestras biológicas de origen humano para hospitales y laboratorios, efectuada con carácter independiente.

Costas

30 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 13, parte A, apartado 1, letra d), 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, que exime del impuesto sobre el valor añadido «las entregas de órganos, sangre, leche y otros elementos del cuerpo humano», debe interpretarse en el sentido de que no es aplicable a una actividad de transporte de órganos y muestras biológicas de origen humano para hospitales y laboratorios, efectuada con carácter independiente.

Firmas