

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

Sra. ELEANOR Sharpston

presentadas el 26 de septiembre de 2013 (1)

Asunto C-366/12

Finanzamt Dortmund-West

contra

Klinikum Dortmund gGmbH

[Petición de decisión prejudicial
planteada por el Bundesfinanzhof (Alemania)]

«IVA – Suministro de citostáticos para el tratamiento de pacientes ambulatorios – Exención de las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas – Si por “las demás relacionadas directamente con las mismas” debe entenderse sólo servicios – Si deben ser suministradas por la persona que presta los servicios de hospitalización o asistencia sanitaria – Si pueden estar exentas cuando están relacionadas directamente con la prestación de asistencia sanitaria no realizada por un hospital o establecimiento similar»

1. El Derecho de la Unión Europea («UE») contempla la exención del IVA para, por una parte, «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, «por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos» y, por otra parte, para «la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias».

2. En la presente petición de decisión prejudicial, el Bundesfinanzhof alemán (Tribunal supremo federal en materia tributaria) desea saber cómo aplicar esas exenciones cuando los fármacos de quimioterapia se dispensan en una farmacia de hospital y se administran en el curso del tratamiento ambulatorio prestado en las instalaciones del hospital pero por médicos que actúan a título independiente.

Derecho de la Unión relevante

3. El asunto debatido en el procedimiento principal se refiere a los ejercicios fiscales 2005 y 2006, cuando la Sexta Directiva (2) era la legislación de la UE aplicable.

4. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, estarán 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». De conformidad con los artículos 5, apartado 1, y 6, apartado 1, respectivamente, se entenderá por entrega de bienes «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario», y por prestación de servicios «todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5». (3)

5. El artículo 12, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva requería que los Estados miembros adoptasen un tipo general del IVA no inferior al 15 %. También podían aplicar alguno de los tipos reducidos no inferiores al 5 % al suministro de las clases de bienes y servicios especificados en el anexo H. (4)

6. Con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva, los Estados miembros eximirían («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»):

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 legalmente 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». (5)

7. No obstante, el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la misma Directiva disponía:

«Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), [...] del apartado 1, si:

- no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;
- estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al impuesto sobre el valor añadido.» (6)

8. El anexo enumeraba los bienes y servicios que podían ser objeto de tipos reducidos del IVA. El punto 3 de la lista mencionaba los siguientes: «Productos farmacéuticos del tipo de los utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos [...]». (7)

Derecho alemán relevante

9. Con arreglo al artículo 1, apartado 1, número 1, primera frase, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 2005; en lo sucesivo, «la UStG»), están sujetas al impuesto «las entregas de bienes y las demás prestaciones que realice un empresario en el interior del país a título oneroso en el marco de su actividad empresarial». El artículo 3, apartado 1, define las entregas de bienes de un empresario como «las operaciones mediante las cuales la empresa o un tercero designado por ésta permiten al prestatario o a un tercero designado por éste disponer en nombre propio de un bien (transmisión del poder de disposición)», y el artículo 3, apartado 9, define las otras prestaciones como «las prestaciones que no constituyan entregas de bienes».

10. El artículo 4 de la UStG enumera las exenciones del IVA. Durante los años controvertidos,

el número 14 eximía «los rendimientos derivados del ejercicio de la profesión de médico, odontólogo, terapeuta autorizado, fisioterapeuta (quinesiterapeuta), comadrona o de cualquier otra profesión sanitaria similar [...]», mientras que el número 16 eximía, en determinadas condiciones, «las prestaciones directamente relacionadas con la gestión de hospitales».

11. Durante los años litigiosos, el artículo 116 del Libro V del Sozialgesetzbuch (Código de la Seguridad Social; en lo sucesivo, «el SGB V») establecía que los médicos de hospital (no habilitados por un régimen de asistencia sanitaria) que hubieran superado una formación complementaria podrían ser habilitados por la comisión de permisos, con el consentimiento de la entidad gestora del hospital para participar en la asistencia concertada a los asegurados y el artículo 116a disponía que los hospitales autorizados en la especialidad correspondiente podrían ser autorizados a destinar dichos médicos a prestar asistencia sanitaria con arreglo a dicho régimen en las áreas de planificación en las que se hubiera detectado un déficit de asistencia, en la medida y durante el tiempo necesario para cubrirlos.

Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales planteadas

12. Klinikum Dortmund GmbH (en lo sucesivo, «Klinikum Dortmund») es una sociedad limitada sin ánimo de lucro que gestiona un hospital. En los años controvertidos disponía de una autorización institucional con arreglo al artículo 116a del SGB V, en virtud de la cual el hospital estaba facultado para prestar, además de asistencia hospitalaria, asistencia ambulatoria. Asimismo, la asistencia ambulatoria la prestaban médicos empleados por Klinikum Dortmund, que actuaban en virtud de una habilitación personal con arreglo al artículo 116 del SGB V.

13. Klinikum Dortmund trataba con quimioterapia a pacientes con cáncer. Los fármacos administrados (citostáticos) eran elaborados en la farmacia del propio hospital, de forma individual para cada paciente y conforme a las prescripciones de los médicos. Cuando los citostáticos se empleaban en la prestación de asistencia hospitalaria y sanitaria para pacientes internos realizada en los locales del hospital, no se discute que su suministro estaba exento del IVA.

14. Los citostáticos elaborados por Klinikum Dortmund también se empleaban para la asistencia sanitaria ambulatoria proporcionada en el hospital por médicos que actuaban a título privado y que se presuponía que también estaban exentos del IVA. Sin embargo, las autoridades fiscales eran del parecer de que, en virtud de nuevas circulares administrativas (que no son judicialmente vinculantes), el suministro a título oneroso de medicamentos a pacientes enfermos de tumor estaba sujeto al impuesto desde 2005. En consecuencia, modificaron la liquidación del IVA de Klinikum Dortmund y exigieron el IVA devengado, aunque reconocieron la deducción del correspondiente impuesto soportado (no parece ser objeto de controversia que, si los mismos fármacos hubieran sido administrados por los mismos médicos actuando también a título privado pero en locales privados, y no el marco de una habilitación individual conforme al artículo 116 del SGB V, el suministro de los fármacos no habría estado exento del IVA.)

15. El recurso de Klinikum Dortmund contra la liquidación fue estimado por el tribunal de primera instancia, y las autoridades fiscales han interpuesto un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente, que solicita una decisión prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

«1) ¿Ha de consistir una prestación directamente relacionada en una prestación de servicios en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la [Sexta Directiva]?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión: ¿Es necesario para que exista una prestación directamente relacionada con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria que dicha prestación se realice por el mismo sujeto pasivo que presta también el servicio de

hospitalización o de asistencia sanitaria?

3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión: ¿Existe también una prestación directamente relacionada cuando la asistencia sanitaria no está exenta del impuesto con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la [Sexta Directiva], sino con arreglo a la letra c) de dicha disposición?»

16. Presentaron observaciones escritas Klinikum Dortmund, el Gobierno alemán y la Comisión. En la vista celebrada el 13 de junio de 2013, las mismas partes presentaron sus alegatos y respondieron diversas preguntas que el Tribunal de Justicia había formulado por escrito.

Apreciación

Primera cuestión prejudicial

17. Todas las partes que han presentado observaciones consideran que la expresión «y las demás relacionadas directamente» del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva incluye tanto la entrega de bienes como la prestación de servicios. Yo comparto esa opinión.

18. Admito que pueden plantearse algunas dudas por motivos lingüísticos. Las versiones de algunos idiomas (8) utilizan una palabra que se corresponde con la de «actividades», un término que puede entenderse como más estrechamente relacionado con la prestación de servicios que con la entrega de bienes, mientras que la mayoría de las versiones (9) utilizan una palabra que se corresponde con «operaciones», y que suele entenderse como que abarca ambos tipos de situaciones. Sin embargo, si esas «actividades» deben estar exentas del IVA, es obvio que dicha expresión se refiere a algo que en otro caso podía haber sido sujeto a él. Además, en el sistema de la normativa sólo pueden estar gravadas por el IVA las operaciones (que pueden ser tanto entregas de bienes como prestaciones de servicios, pero necesariamente una de ellas).

19. La propuesta inicial de la Comisión para la Sexta Directiva se refería, en todas las versiones, a la «prestación de servicios sanitarios y hospitalarios, así como la entrega de bienes relativos a los mismos». (10) No hay motivos para pensar que el cambio de redacción de la versión final adoptada por el Consejo pretendiese excluir la entrega de bienes. Si ésa hubiera sido la intención, habría sido probablemente más explícito. Por el contrario, parece más probable que lo que se pretendía era incluir tanto las prestaciones de servicios como las entregas de bienes.

20. Es cierto que, al menos la versión española del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva incluye una redacción que parecer ser más claramente restrictiva: «prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas». Una interpretación en sentido estricto de esa versión (11) podría hacer pensar que sólo se refiere a la prestación de servicios.

21. Según reiterada jurisprudencia, la redacción empleada en una versión lingüística de una disposición de la UE no puede servir como único argumento para su interpretación o utilizarse para excluir a las otras versiones lingüísticas. Cuando existe una disparidad entre distintas versiones lingüísticas, la disposición debe interpretarse en función de la finalidad y el sistema general de normas del que forma parte. (12) En el presente asunto, el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva establece exenciones «en favor de ciertas actividades de interés general». Si eximir a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria es de interés general, también lo será eximir las entregas de bienes que tengan una relación igualmente estrecha. Por lo tanto, opino que no puede utilizarse la versión española para excluir a las demás versiones.

22. Las dudas del órgano jurisdiccional remitente se derivan en concreto de dos sentencias del Tribunal de Justicia –recaídas en los asuntos Ygeia (13) y CopyGene?, (14) en los que se mencionaba la expresión «y las demás relacionadas directamente con las mismas» del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva en términos que hacían pensar que debía tratarse de prestaciones de servicios.

23. No obstante, como se ha señalado en las alegaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, esas sentencias se referían a situaciones en que se daban prestaciones de servicios, motivo que explica el lenguaje utilizado. Además, en la sentencia Comisión/Reino Unido, (15) el Tribunal de Justicia dio claramente por sentado que las entregas de bienes estaban claramente incluidas en la exención del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, aunque la exención no estuviera amparada por el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c).

24. En consecuencia, soy de la opinión de que la expresión «y las demás relacionadas directamente con las mismas» del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva incluye tanto la entrega de bienes como la prestación de servicios.

Segunda cuestión prejudicial

25. Klinikum Dortmund y la Comisión consideran que, para beneficiarse de la exención contemplada en la expresión «y las demás relacionadas directamente con las mismas» del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, no es necesario que la entrega o prestación la realice la persona que presta los «servicios de hospitalización y asistencia sanitaria».

26. El Gobierno alemán adopta la postura contraria. Remitiéndose a la redacción de la disposición (prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente «realizadas por» determinados proveedores definidos), así como a la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual las exenciones al IVA deben interpretarse en sentido estricto, aduce que la misma persona debe realizar tanto las prestaciones asistenciales como las demás relacionadas.

27. No comparto este último punto de vista. La redacción debatida sólo exige que ambas prestaciones sean realizadas por proveedores incluidos en una determinada definición, (16) y no precisa que el proveedor deba ser el mismo en ambos casos. Asimismo, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia tampoco señala que deban interpretarse en sentido estricto los términos empleados para especificar exenciones. Añade igualmente que la interpretación debe ser coherente con los objetivos que subyacen a las exenciones y que debe cumplir con los requisitos del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA; una interpretación estricta no significa que los términos empleados deban entenderse de una forma que despoje a las exenciones de su efecto deseado. (17) Además, como el Tribunal de Justicia señaló en el asunto Comisión/Francia, (18) la exención de actividades directamente relacionadas con la asistencia

hospitalaria y sanitaria está pensada para garantizar que los beneficios derivados de dicha asistencia no se vean entorpecidos por los mayores costes de prestación que se producirían si la misma, o actividades directamente relacionadas, estuvieran sujetas al IVA. Denegar la exención solamente porque la asistencia y las demás actividades relacionadas no las proporciona la misma persona sería contrario a dicho objetivo. Por último, en esa misma resolución el Tribunal de Justicia consideró la transmisión de una muestra de sangre de un laboratorio a otro como «relacionada directamente» con el análisis efectuado por el segundo laboratorio y como sometida al mismo régimen de IVA contemplado en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva. Es, por tanto, evidente que el Tribunal de Justicia no exige que la asistencia y las actividades relacionadas sean proporcionadas por la misma persona para que estas últimas se beneficien de la exención.

28. El Gobierno alemán alega también que sólo las actividades realizadas por «entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estas últimas, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos» pueden acogerse a la exención, y que los médicos controvertidos en el procedimiento principal no están incluidos en esa definición.

29. Como la Comisión acertadamente señala, ese punto debe claramente resolverse en la siguiente cuestión prejudicial.

Tercera cuestión prejudicial

30. Básicamente, el órgano jurisdiccional nacional desea saber si las actividades referidas en la expresión «las demás relacionadas directamente» pueden beneficiarse de la exención contemplada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva cuando la asistencia con la que están directamente relacionadas está ella misma exenta no en virtud de esa misma disposición sino del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c). Klinikum Dortmund considera que sí pueden beneficiarse, mientras que el Gobierno alemán y la Comisión sostienen la opinión contraria.

31. La actividad en cuestión consiste en la dispensa de fármacos realizada por Klinikum Dortmund, y la asistencia con la que está relacionada es la prestada por médicos que actúan de forma independiente. Aparentemente, tanto en el procedimiento nacional como en todas las alegaciones presentadas al Tribunal de Justicia se ha aceptado que la asistencia efectivamente prestada por dichos médicos está exenta del IVA en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, no del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), algo con lo que estoy de acuerdo.

32. Como señala la Comisión, esas disposiciones establecen exenciones distintas para la prestación de asistencia sanitaria, que se diferencian no en función de la naturaleza del servicio, sino de las circunstancias en que se prestan.

33. Es cierto que, a este respecto, el Tribunal de Justicia ha señalado reiteradamente que el criterio para establecer una distinción clara entre las dos exenciones no es tanto la naturaleza del servicio como el lugar de su prestación. (19) Sin embargo, en mi opinión dicho argumento no puede interpretarse en el sentido de que la prestación de asistencia sanitaria haya de estar incluida en el ámbito de aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), cuando se preste *en los locales de* una entidad o establecimiento definido en esa disposición, a menos que también sea prestada *por* esa entidad o establecimiento. En ese contexto, la expresión «realizadas por» es clara e inequívoca.

34. Es cierto también que, en las circunstancias análogas del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), (20) el Tribunal de Justicia ha resuelto que los términos «establecimiento» y «organización» no excluyen a las personas físicas. (21) No obstante, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), versa sobre entidades, hospitales, centros y establecimientos, mientras que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), se refiere al ejercicio realizado por profesionales, que en principio sólo las personas físicas pueden realizar. Ello contrasta con la situación contemplada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), al que no sigue ningún precepto equivalente al artículo 13, parte A, apartado 1, letra c). Dicho contraste parece oponerse a que se interprete el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), con la misma amplitud que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g). Aun así, e incluso suponiendo que los Estados miembros puedan reconocer a profesionales sanitarios concretos como «establecimientos legalmente reconocidos» que prestan servicios «en condiciones sociales comparables a las que rigen para» las entidades de Derecho público, ni en la resolución de remisión ni en ninguna de las observaciones presentadas se señala que se haya otorgado dicho reconocimiento a los médicos en cuestión. De hecho, de lo afirmado en la vista se desprende que la autorización acordada en virtud del artículo 116 del SGB V se refería sólo a la posibilidad de cobertura conforme al seguro de enfermedad, sin afectar a la situación de los médicos de ninguna otra forma.

35. Por tanto, me basaré en la hipótesis de que la asistencia prestada por los médicos en el presente asunto, actuando con independencia del hospital aunque prestaban su asistencia en locales del hospital, está exenta en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

36. De la redacción del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva se deduce claramente que, si la asistencia sanitaria y hospitalaria está exenta en virtud de esa disposición, las actividades relacionadas directamente con esa asistencia también gozan de la misma exención. A sensu contrario puede inferirse que, si la asistencia sanitaria está exenta en virtud del 13, parte A, apartado 1, letra c), que no hace referencia a actividades relacionadas directamente, la exención no se extiende más allá de la propia prestación de asistencia.

37. En ese sentido, el Tribunal de Justicia estableció en la sentencia del asunto Comisión/Reino Unido (22) que, «excepto los pequeños suministros que son directamente necesarios durante la asistencia a personas físicas, la entrega de medicamentos y otros bienes, tales como las lentes correctoras prescritas por el médico o por otras personas autorizadas, es material y económicamente separable de la prestación de servicio».

38. Ese asunto se refería en concreto a la provisión de lentes correctoras, y el Tribunal de Justicia juzgó de la misma manera el suministro de fármacos con receta. En las circunstancias entonces consideradas, los actos de diagnosis (junto con cualquier pequeña entrega de bienes estrictamente necesaria, como por ejemplo la administración de gotas para los ojos para agrandar las pupilas) y de prescripción de fármacos forman una única prestación incluida en la exención del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. Y lo mismo sucedería probablemente con la entrega de cualquier producto –como por ejemplo pomadas o vendas– necesario para cualquier tratamiento efectivamente aplicado por el profesional sanitario en el transcurso de una consulta. Por el contrario, la entrega efectuada por un óptico o un farmacéutico de productos recetados por un profesional sanitario constituye una prestación separada que queda fuera de la exención.

39. Sin embargo, si los fármacos dispensados en las circunstancias contempladas en el presente asunto estuvieran exentos, considero que habría que ampliar dicha exención a todos los fármacos dispensados con receta, ya que el acto realizado por médicos de recetar fármacos para su suministro por farmacéuticos en principio siempre debe ser considerado como relacionado

directamente con la asistencia sanitaria que los médicos prestan. No obstante, ello no sería coherente con la sentencia Comisión/Reino Unido. Además, es evidente que los productos farmacéuticos «utilizados con fines de tratamiento sanitario» (una descripción que parece más adecuada para fármacos recetados por un médico que para medicamentos de venta libre) están en principio sometidos al IVA, o no habrían sido incluidos en el anexo H de la Sexta Directiva.

40. En consecuencia, parece que en principio debe contestarse a la tercera cuestión prejudicial en el sentido de que el suministro de fármacos realizado con arreglo a una receta extendida en el transcurso de una prestación de asistencia sanitaria no puede en general acogerse a la exención contemplada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva si la asistencia con la que está relacionado directamente no está ella misma exenta en virtud de esa misma disposición, sino del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c).

41. Sin embargo, de ahí no debe necesariamente deducirse que, en las circunstancias concretas del procedimiento principal, el suministro de fármacos no pueda estar exento en virtud del propio artículo 13, parte A, apartado 1, letra c). Dicho suministro podría no ser considerado como una actividad «relacionada directamente», sino como un suministro «que es directamente necesario durante la asistencia a personas físicas» y que no es «material y económicamente separable de la prestación de servicio», según los términos empleados por el Tribunal de Justicia en la sentencia Comisión/Reino Unido. (23)

42. Una variante de esa posibilidad podría ser que el suministro y administración de los fármacos deban ser considerados, en palabras nuevamente del Tribunal de Justicia, como «tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial». (24) O, quizá, que deban ser considerados como accesorios del servicio principal, en el sentido de que «constituyen no un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador»; eso podría predicarse de «las prestaciones de servicios que se inscriben lógicamente en el marco de la prestación de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y que constituyen una etapa indispensable en el proceso de prestación de estos servicios para alcanzar los objetivos terapéuticos perseguidos por ellos». (25)

43. Otra posibilidad distinta puede ser la de conceder a dicho suministro el mismo trato en materia de IVA, con independencia de si los fármacos fueron administrados en el curso de un tratamiento hospitalario o ambulatorio, al objeto de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema del IVA, que, según reiterada jurisprudencia, excluye que prestaciones similares que estén en mutua competencia reciban un trato diferente a efectos del IVA. (26)

44. Cualquier evaluación de esas posibilidades debe basarse en una información sobre las circunstancias del tratamiento dispensado más amplia que la que ofrece la resolución de remisión. En este sentido, es obvio que todas las apreciaciones fácticas debe realizarlas el órgano jurisdiccional nacional competente; no obstante, el Tribunal de Justicia solicitó en la vista a las partes que consideraran la relevancia de distintas cuestiones, incluida la naturaleza concreta de la asistencia sanitaria prestada y la identidad del proveedor, la cuestión de si esa asistencia podría suministrarse sin el suministro de los fármacos en cuestión y la identidad de la persona a quien se transfirió el derecho de disponer de los fármacos (en otras palabras, el destinatario del suministro).

45. De las respuestas de las partes deduzco que hay acuerdo en que el tratamiento controvertido comprende diversas actividades interrelacionadas. Un médico diagnostica la enfermedad concreta de un paciente y formula un citostático hecho a medida para tratar esa enfermedad concreta; se elabora un programa terapéutico con el paciente; el médico receta el citostático, que es elaborado por la farmacia; el medicamento es verificado, pudiendo añadirse

fármacos complementarios para aliviar los efectos secundarios; a continuación, el medicamento es administrado por el personal sanitario, bien bajo la supervisión del médico o manteniéndole informado de cualquier problema que pueda precisar de su intervención; en cualquier fase puede ser necesario que el médico ajuste la dosis o composición de los fármacos administrados, o que modifique el programa terapéutico.

46. Partiendo de esta descripción está claro que existe una continuidad terapéutica, que engloba tanto «la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias» y el suministro de fármacos. También es evidente que, sin el suministro de los fármacos, la asistencia sanitaria no tendría en sí misma objeto; por lo tanto, dicho suministro es «directamente necesario durante la asistencia a personas físicas».

47. Sin embargo, me resulta al mismo tiempo difícil de considerar que el suministro de fármacos bien no sea «material y económicamente separable de la prestación de [asistencia sanitaria]» o que esté «tan estrechamente ligado que objetivamente forme una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial».

48. En ese sentido, es necesario tener en cuenta por quién y para quién se efectúa el suministro de los fármacos. Esa cuestión fue abordada en la vista y, aunque se reconoció que en la práctica totalidad de las ocasiones se efectuó un pago por una entidad pública o privada de seguro médico, parece que hubo acuerdo en que el paciente adquiere el «derecho a disponer de [los fármacos] como propietario». Ni el médico ni la entidad de seguro médico pueden imponer al paciente que acepte la administración de los fármacos. Eso hace imposible entender que el médico traspasa el suministro de fármacos al paciente como parte integrante de la asistencia sanitaria prestada. Por lo tanto, parece imponerse el planteamiento de que el paciente recibe más de un suministro: asistencia sanitaria del doctor y del personal sanitario, y fármacos de la farmacia del hospital.

49. Cuando personas distintas efectúan suministros distintos, parece evidente que éstos no «forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial» o que sean «material y económicamente separables». Pueden que estén (de hecho, parece que *están*) «relacionados directamente» y que una relación tan directa puede clasificarse como suministro de fármacos exento cuando la prestación de asistencia sanitaria relacionada está exenta en virtud del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, pero no cuando está exenta conforme al artículo 13, parte A, apartado 1, letra c). En ese sentido, la diferenciación entre la persona que proporciona los fármacos y la persona que presta la asistencia médica debe excluir, en mi opinión, que ambas se consideren como una prestación única, con independencia del hecho de que ninguna de tales prestaciones pueda tener utilidad alguna sin la otra. Al contrario que, por ejemplo, la situación examinada en la sentencia *Deutsche Bank*, (27) donde dos prestaciones igualmente interrelacionadas eran efectuadas por el mismo sujeto imponible.

50. Un razonamiento similar me lleva a concluir que el suministro de fármacos no puede considerarse como «accesorio del servicio principal, en el sentido de que no constituye un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador». Cuando un médico presta los servicios de diagnóstico, prescripción de medicamentos y supervisión expuestos en repuesta a las preguntas del Tribunal de Justicia, sería artificial suponer que los fármacos administrados se suministraron —por una persona diferente— como «el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio». Lógicamente, el suministro de fármacos está relacionado directamente con los servicios del médico, pero es claramente diferente de éstos y no constituye un medio para disfrutar en las mejores condiciones de ellos. De hecho, puede incluso concebirse el suministro de fármacos como el aspecto de mayor interés para el paciente, y el diagnóstico, prescripción y supervisión de su administración como el medio de beneficiarse de

ese suministro en las mejores condiciones posibles.

51. Queda por analizar si el principio de neutralidad fiscal impone una conclusión diferente.
52. Yo estoy de acuerdo con la Comisión en que no es así.
53. Sin unos términos inequívocos en ese sentido, ese principio no puede ampliar el alcance de una exención. No se trata de una norma de Derecho primario, sino de un criterio interpretativo que debe aplicarse junto con el principio de interpretación estricta de las exenciones. (28)
54. En ese sentido, los términos del artículo 13, parte A, apartado 1, letras b) y c), de la Sexta Directiva establecen una clara distinción entre la asistencia realizada por entidades de Derecho público o establecimientos legalmente reconocidos que operan en condiciones sociales comparables y la prestada –por otras personas y en otras condiciones sociales– en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias.
55. Por lo tanto, cuando la Sexta Directiva establece un tratamiento diferente éste no debe ser anulado por un principio interpretativo sin preferencia sobre el texto legislativo.
56. En cualquier caso, para un Estado miembro puede seguir siendo posible contrarrestar cualquier riesgo de distorsión de la competencia usando la opción de establecer condiciones «a fin de [...] evitar todo posible [...] abuso» al amparo del artículo 13, parte A, apartado 1), de la Sexta Directiva, o negarse, en virtud del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), a conceder exenciones a prestaciones de servicios y entregas de bienes que en otro caso estarían exentos al amparo del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), cuando su finalidad principal fuese «procurar [...] unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al impuesto sobre el valor añadido». Sin embargo, dicha posibilidad implicaría limitar la exención a operaciones relacionadas directamente con la asistencia hospitalaria y sanitaria contemplada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), sin ampliarla a aquellas relacionadas directamente con la prestación de asistencia sanitaria en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c). En otras palabras, implicaría aplicar un impuesto a actividades actualmente no gravadas, en lugar de ampliar el alcance de las actividades exentas del IVA.
57. Reconozco que la conclusión que he alcanzado –de que el suministro de fármacos puede estar sujeto o exento del IVA en función de las circunstancias de la administración– puede parecer ilógica. Sin embargo, afirmar que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), debe incluir actividades relacionadas directamente con la asistencia descrita, al igual que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), sería atribuir a aquella disposición un sentido del que carece. Es cierto que podría existir un vacío legal a este respecto. De ser así, es un asunto que compete al poder legislativo. Con todo, y a falta de una intención clara del legislador en ese sentido, no me parece adecuado ampliar el alcance de la sentencia Comisión/Francia (29) a todos los casos en que puedan aumentar los costes por la imposición del IVA.

Conclusión

58. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof como sigue:

«1) La expresión “y las demás relacionadas directamente” del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, 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 – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible

uniforme, incluye tanto la entrega de bienes como la prestación de servicios.

2) Para acogerse a exención en calidad de actividad relacionada directamente con la asistencia hospitalaria y sanitaria al amparo del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388, no es necesario que la entrega o prestación la realice la persona que presta la asistencia en cuestión.

3) Las entregas de bienes o prestaciones de servicios que:

i) estén relacionadas directamente con la prestación de asistencia sanitaria en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Directiva 77/388,

ii) sean material y económicamente separables de la prestación de dicha asistencia sanitaria y

iii) no estén relacionadas directamente con la asistencia hospitalaria y sanitaria en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la misma Directiva,

no pueden acogerse a exención en virtud de ninguna de esas dos disposiciones.»

1 – Lengua original: inglés.

2 – 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54). Fue derogada y sustituida por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), que presenta las disposiciones aplicables sobre el IVA en una nueva estructura y redacción, pero sin introducir, en principio, cambios sustanciales (ver el tercer considerando).

3 – Artículos 2, apartado 1, letra a), 14, apartado 1, y 24, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

4 – Artículos 96 a 99 de la Directiva 2006/112.

5 – Artículo 132, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 2006/112. La versión inglesa utiliza la expresión «medical care» (atención sanitaria) en ambas disposiciones, mientras que las versiones en otros idiomas utilizan expresiones distintas. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha fallado que el significado es el mismo en ambas: véase sentencia de 6 de noviembre de 2003, Dornier (C-45/01, Rec. p. I-12911), apartados 46 a 50.

6 – Véase el artículo 134 de la Directiva 2006/112.

7 – Véase el anexo III, punto 3, de la Directiva 2006/112.

8 – Aparte de la inglesa, véanse por ejemplo las versiones húngara, maltesa y sueca.

9 – Incluidas las cinco versiones, aparte del inglés, en que la Sexta Directiva fue inicialmente adoptada: danés, neerlandés, francés, alemán e italiano.

10 – DO 1973, C 80, p. 1, artículo 14, apartado 1, letra b).

11 – Esta nota no afecta a la versión española de las presentes conclusiones.

12 – Véase, entre otras, la sentencia de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos (C-41/09,

Rec. p. I?831), apartado 44 y jurisprudencia allí citada. Véase sentencia de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros (C?296/95, Rec. p. I?1605), apartado 36.

13 – Sentencia de 1 de diciembre de 2005 (C?395/04, Rec. p. I?10373), apartado 25.

14 – Sentencia de 10 de junio de 2010 (C?262/08, Rec. p. I?5053), apartado 40.

15 – Sentencia de 23 de febrero de 1988 (353/85, Rec. p. 817), apartados 33 a 35.

16 – Véase también el análisis tabular del punto 27 de mis conclusiones presentadas el 10 de septiembre de 2009 en el asunto CopyGene, citado en la nota 14.

17 – Como ejemplo reciente, véase la sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C?174/11), apartado 22 y jurisprudencia citada.

18 – Sentencia de 11 de enero de 2001 (C?76/99, Rec. p. I?249), apartado 23.

19 – Véase, por ejemplo, la sentencia de 8 de junio de 2006, L.u.P. (C?106/05, Rec. p. I?5123), apartado 22 y jurisprudencia citada. CopyGene, citada en la nota 14, apartado 27 y jurisprudencia citada.

20 – Que eximen «las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

21 – Sentencia Zimmermann, citada en la nota 17, apartado 57 y jurisprudencia citada.

22 – Citada en la nota 15, apartado 33.

23 – Véanse el punto 37 y la nota 22 de las presentes conclusiones.

24 – Como ejemplo reciente, véase la sentencia de 21 de febrero de 2013, Žamberk (C?18/12), apartado 28 y jurisprudencia citada.

25 – Como ejemplo, véase la sentencia CopyGene, citada en la nota 14, apartado 40 y jurisprudencia citada.

26 – Véase por ejemplo la sentencia L.u.P., citada en la nota 19, apartados 24 y 32.

27 – Sentencia de 19 de julio de 2012 (C?44/11), apartados 20 a 29; véanse también mis conclusiones presentadas el 8 de mayo de 2012 en ese asunto, en particular los puntos 26 a 32.

28 – Véase la sentencia Deutsche Bank, citada en la nota 27, apartado 45.

29 – Citado en el punto 27, nota 18, de las presentes conclusiones.