

## CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. ELEANOR SHARPSTON

presentadas el 29 de julio de 2010<sup>1</sup>

1. En el presente asunto, el litigio principal tiene por objeto el régimen de IVA aplicable a una técnica de manipulación de tejido humano mediante la que se extraen células del material cartilaginoso articular extraído a su vez de un paciente, las cuales se someten a un proceso de proliferación en un laboratorio y se preparan (integrándose o no en una membrana de colágeno) para implantarlas de nuevo en el organismo del paciente.

2. El Bundesfinanzhof (Alemania) desea saber si los servicios de laboratorio constituyen «trabajos relacionados con bienes muebles corporales» a efectos de la normativa de la Unión Europea en materia de IVA (lo que, de ser así, incidiría en el lugar en que se consideran prestados los servicios cuando el destinatario y el prestador se encuentran en diferentes Estados miembros) o si tales servicios deben ser calificados de «asistencia a personas físicas» (en cuyo caso estarían exentos del IVA).

### **Normativa pertinente de la Unión en materia de IVA**

3. El litigio principal se refiere a servicios prestados en 2002, por lo que la normativa de la Unión pertinente es la Sexta Directiva.<sup>2</sup>

4. Según el artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, los servicios se considerarán prestados fundamentalmente en el lugar donde el prestador del servicio tenga la sede de la actividad económica o un establecimiento permanente, o bien su domicilio o residencia habitual.<sup>3</sup>

5. No obstante, el artículo 9, apartado 2, letra c), de la citada Directiva determina que el lugar de las prestaciones de servicio que tengan por objeto, en particular, «trabajos

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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, 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 refunde las mismas disposiciones con una nueva estructura y redacción.

3 — Véase el artículo 43 de la Directiva 2006/112.

relacionados con [bienes] muebles corporales» será «el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas».<sup>4</sup>

6. Sin embargo, el artículo 28 *ter*, parte F, de la referida Directiva establece lo siguiente:

«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 aquél 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.

Esta excepción no se aplicará cuando los bienes no hayan sido expedidos o transportados fuera del Estado miembro en que los servicios fueron materialmente efectuados.»<sup>5</sup>

4 — Véase el artículo 52, letra c), de la Directiva 2006/112.

5 — Véase el artículo 55 de la Directiva 2006/112. El artículo 28 *ter*, parte F, de la Sexta Directiva fue introducido por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido — ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18), cuyo décimo considerando indica que se perseguía el objetivo de facilitar los intercambios intracomunitarios en el ámbito de los trabajos sobre bienes muebles corporales.

7. El artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva enumera una serie de exenciones del IVA «en favor de ciertas actividades de interés general». En particular, dispone 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:

[...]

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;

[...]»<sup>6</sup>

6 — Véanse los artículos 131 y 132, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 2006/112.

**Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales**

En cualquier caso, las células se remiten a la clínica o al médico del paciente para implantarlas de nuevo.

8. El Bundesfinanzhof expone que Verigen Transplantation Service International AG (en lo sucesivo, «Verigen») 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. Se cuestionan las operaciones de Verigen relativas a la proliferación de condrocitos autólogos (células del propio cartílago articular del paciente) cuando los destinatarios del servicio (médicos o clínicas) están establecidos en otro Estado miembro y Verigen ha indicado su número de identificación a efectos del IVA en las facturas.

10. Verigen consideró dichos servicios exentos del IVA cuando los prestaba a destinatarios de otros Estados miembros. Sin embargo, la autoridad tributaria los consideró sujetos a gravamen y giró una liquidación del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal en cuestión.

11. En el procedimiento incoado a continuación, Verigen sostuvo que la proliferación de células del cartílago no constituye asistencia de personas físicas, sino que más bien se trata de «servicios de laboratorio rutinarios» efectuados por técnicos de laboratorio. Los necesarios controles de calidad los llevan a cabo un farmacéutico y un químico externos.

9. El médico o la clínica envía a Verigen una biopsia de material cartilaginosa extraído del paciente. Verigen 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».

12. El Finanzgericht estimó el recurso de Verigen en primera instancia. Dicho tribunal declaró que la proliferación celular constituye un servicio que debe considerarse «trabajo sobre bienes muebles corporales». Los órganos extraídos para el trasplante también constituyen, una vez separados del cuerpo, bienes muebles. Consideró que el hecho de

que la parte separada del cuerpo se trasplante posteriormente en el mismo paciente o en otro diferente no influye en que se incluya en la expresión «bien mueble corporal». Sostuvo que las facturas de Verigen habían demostrado que los destinatarios establecidos en otros Estados miembros utilizaron los números de identificación a efectos del IVA que les atribuyeron sus propios Estados. Por tanto, concluyó que las operaciones no estaban sujetas a tributación en Alemania.

13. En su recurso de casación, la autoridad tributaria afirma que durante la breve separación del organismo las células no se convierten en bienes muebles y que la proliferación celular no constituye un «trabajo». Aduce asimismo que no existe «utilización» alguna del número de identificación a efectos del IVA atribuido en el otro Estado miembro. Para ello habría sido necesario un acuerdo expreso antes de la prestación del servicio.

14. El órgano jurisdiccional remitente considera que la remisión, tras su proliferación, de células del cartílago a la clínica o al médico del paciente no es una entrega de bienes —aunque sí estima que la proliferación celular constituye un servicio—, ya que Verigen no puede disponer libremente del material cartilaginoso como propietario, sino que debe devolver las células tras su proliferación. La proliferación celular no está sujeta a tributación en Alemania cuando el servicio se presta en otro Estado miembro. No obstante, así sucede únicamente en el caso de que el artículo 28 *ter*, parte F, de la Sexta Directiva sea

aplicable al servicio que presta Verigen. 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 la citada Directiva.

15. Por consiguiente, el Bundesfinanzhof solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre 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 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?

## Apreciación

- 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?»

17. Si bien el órgano jurisdiccional remitente plantea la segunda cuestión prejudicial únicamente para el caso de respuesta negativa a la primera, el orden de las mismas podría invertirse sin dificultad. Si, como sugiere la Comisión, el servicio controvertido constituye efectivamente asistencia a personas físicas, en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, las operaciones estarán exentas con independencia del lugar en que se considere que se han llevado a cabo. Por tanto, abordaré en primer lugar la segunda cuestión prejudicial.

16. Han presentado observaciones escritas los Gobiernos alemán y español y la Comisión. No se ha solicitado ni celebrado vista. El Tribunal de Justicia decidió posponer la presentación de las conclusiones que nos ocupan para tomar en consideración las sentencias CopyGene<sup>7</sup> y Future Health Technologies,<sup>8</sup> que versan sobre aspectos relacionados con la segunda cuestión prejudicial. Dichas sentencias se dictaron el 10 de junio de 2010.

### *La segunda cuestión prejudicial*

18. La jurisprudencia más reciente sobre el concepto de asistencia sanitaria o de asistencia a personas físicas se encuentra en las sentencias CopyGene y Future Health Technologies,<sup>9</sup> y se puede resumir de la siguiente manera.

7 — Sentencia de 10 de junio de 2010 (C-262/08, Rec. p. I-5053).

8 — Sentencia de 10 de junio de 2010 (C-86/09, Rec. p. I-5215).

9 — Citadas en las notas 7 y 8, respectivamente. Véanse, en particular, los apartados 24 a 30 de la sentencia CopyGene y los apartados 28 a 30, 36, 37 y 40 de la sentencia Future Health Technologies, y la jurisprudencia allí citada. Véanse asimismo mis conclusiones en el asunto CopyGene, puntos 30 y siguientes.

19. Las exenciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta 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 IVA. La finalidad de estas exenciones no es eximir todas las actividades de interés general, sino únicamente las que se enumeran y describen de manera detallada. Los términos empleados son de interpretación estricta, como 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 el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no debe dar lugar a que las exenciones queden privadas de efectos.

20. En lo que se refiere a las prestaciones sanitarias, el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva exime todas las prestaciones de servicios realizadas en el marco hospitalario, mientras que la letra c) del mismo apartado pretende eximir la asistencia médica prestada fuera de dicho ámbito, tanto en las consultas del prestador del servicio como en el domicilio del paciente o en otro lugar. Así pues, el objeto de las letras b) y c) del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuyos ámbitos de aplicación son distintos, consiste en regular la totalidad de las exenciones de los servicios médicos en sentido estricto.

21. Por consiguiente, 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», comprendido 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. Si bien ambas prestaciones deben tener una finalidad terapéutica, de ello no se desprende necesariamente que la finalidad terapéutica deba entenderse en una acepción particularmente restrictiva. Además, ambas exenciones persiguen el objetivo de reducción del coste de la asistencia médica.

22. En el presente asunto, la Comisión y el Gobierno alemán consideran que el servicio controvertido tiene una finalidad terapéutica. El Gobierno español discrepa, alegando simplemente que tal servicio no constituye más que una serie de procesos de laboratorio rutinarios en el ámbito de la manipulación de tejidos. Estoy de acuerdo con la Comisión y el Gobierno alemán.

23. No se cuestiona, ni cabe poner en duda, que el proceso descrito –extracción, proliferación y reimplante de condrocitos autólogos– tiene principalmente una finalidad terapéutica. Es cierto que los servicios específicos que presta Verigen son sólo una parte de todo

el proceso. Sin embargo, 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.

24. En consecuencia, los servicios controvertidos se incluyen en el concepto de «asistencia a personas físicas» que contempla el artículo 13, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. No hay razón alguna para excluirlos de la exención por el hecho de que se presten por técnicos de laboratorio que no poseen el título de médico. Como subraya la Comisión, no es necesario que todos los aspectos de la asistencia sanitaria se lleven a cabo por personal médico.<sup>10</sup> En efecto, se ha declarado concretamente que los análisis clínicos prescritos por médicos generalistas y efectuados por un laboratorio privado no integrado en un establecimiento sanitario pueden estar comprendidos en el concepto de asistencia sanitaria o de asistencia a personas físicas, aun cuando se realicen antes de que se prescriba un tratamiento específico.<sup>11</sup>

10 — Véase la sentencia de 10 de septiembre de 2002, *Kügler* (C-141/00, Rec. p. I-6833), en particular el apartado 41.

11 — Véase la sentencia de 8 de junio de 2006, *L.u.P.* (C-106/05, Rec. p. I-5123), en particular el apartado 39.

25. Además, como señala el Gobierno alemán, no hay que supeditar la calificación de asistencia sanitaria o de asistencia a personas físicas (como podría sugerir el tenor literal de la cuestión prejudicial planteada por el tribunal nacional) a que las células, tras su proliferación, se implanten de nuevo en el paciente del que fueron extraídas. Las transfusiones de sangre y los trasplantes de órganos —del cuerpo de una persona al de otra— constituyen claramente asistencia sanitaria o asistencia a personas físicas.<sup>12</sup>

26. No obstante, el Gobierno alemán sugiere asimismo —aunque sin proponer una tesis definitiva— que calificar los servicios controvertidos de asistencia a personas físicas podría conculcar el principio de neutralidad fiscal (en su vertiente de evitar distorsiones de la competencia)<sup>13</sup> en la medida en que el «parche de cartilago» obtenido es equivalente funcionalmente a un producto farmacéutico, que no está exento del IVA sino simplemente sujeto, en su caso, a un tipo reducido.<sup>14</sup>

12 — Véanse, por analogía, la sentencia *CopyGene*, apartado 51, y los puntos 46 y siguientes de mis conclusiones en dicho asunto.

13 — Cabe destacar (aunque, en puridad, no sea pertinente en el presente análisis) que el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros conceder a organismos que no sean de Derecho público cada una de las exenciones enunciadas, en particular, en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, subordinando la concesión al cumplimiento de determinadas condiciones como, por ejemplo, (cuarto guión) que las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al impuesto sobre el valor añadido.

14 — Artículo 12, apartado 3, letra a), tercer guión, de la Sexta Directiva, en relación con el punto 3 de su anexo H (artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112 y punto 3 de su anexo III).

27. No estoy persuadida de ello.

29. Además, quisiera subrayar que no es evidente que un servicio exento (no sujeto al IVA pero sin posibilidad de deducir el impuesto soportado por los elementos constitutivos de su coste) represente una ventaja o desventaja competitiva en relación con un producto sujeto al IVA a un tipo reducido con derecho a deducir el impuesto soportado.

28. La calificación de un servicio como asistencia sanitaria o asistencia a personas físicas no puede depender de que se disponga de una alternativa farmacéutica. Algunos tipos de tales 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. En efecto, en determinadas circunstancias muchos tipos de bienes y servicios pueden sustituirse por otros pertenecientes a categorías sometidas a un régimen de IVA diferente. Sin embargo, que un servicio constituya asistencia sanitaria o asistencia a personas físicas sólo puede depender de su propia naturaleza y no de la clase de alternativas disponibles, sin perjuicio de la facultad de los Estados miembros (dentro del margen de apreciación que les otorga la Sexta Directiva) de subordinar determinadas exenciones al cumplimiento de ciertas condiciones a fin de evitar distorsiones de la competencia, de lo cual no se ha indicado nada en el presente asunto.

30. Por consiguiente, considero que servicios como los descritos se incluyen en el concepto de asistencia sanitaria o de asistencia a personas físicas que recoge el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva y deben, por tanto, estar exentos del IVA de conformidad, en su caso, con las letras b) o c) de dicho precepto. No es necesario determinar el lugar de prestación de tales servicios, toda vez que están exentos con independencia del lugar en que se presten.

*La primera cuestión prejudicial*

31. Habida cuenta de la respuesta que propongo a la segunda cuestión prejudicial, no procede responder a la primera. Sin embargo, expondré unos breves comentarios para el caso de que el Tribunal de Justicia decidiera responder a la cuestión.



32. La primera parte de la cuestión prejudicial consiste en que se dilucide si la biopsia de material cartilaginosa en cuestión constituye un «bien mueble corporal» a efectos del artículo 28 *ter*, parte F, de la Sexta Directiva. Así lo consideran todas las partes que han presentado observaciones y estoy de acuerdo.

33. Las células del cartilago son, sin duda, a la vez bienes muebles (como señala el Gobierno alemán, el problema se suscita únicamente porque tales células son expedidas de un Estado miembro a otro) y corporales. Aunque las células humanas no representen tal vez la clase más típica de «*property*» o «*goods*» (bienes o cosas),<sup>15</sup> es evidente no obstante que pueden incluirse sin mayor problema en dicha categoría.<sup>16</sup>

34. La segunda parte de la cuestión prejudicial consiste en que se determine si las operaciones que efectúa Verigen constituyen «trabajos» sobre esas células a efectos de la misma disposición. Una vez más, las partes que han presentado observaciones así lo consideran. También estoy de acuerdo (en caso de que se deba responder a la segunda cuestión prejudicial de manera negativa).

35. En la sentencia Linthorst, Pouwels en Scheren/Inspecteur der Belastingdienst/On-dernemingen Roermond,<sup>17</sup> el Tribunal de Justicia declaró que la frase «trabajos relacionados con cosas muebles corporales» evoca, en un sentido corriente, una intervención meramente física sobre bienes muebles corporales y no de naturaleza predominantemente científica o intelectual, y no comprende las funciones principales del veterinario, que consisten fundamentalmente en la prestación de cuidados terapéuticos proporcionados a los animales de conformidad con criterios científicos, lo cual, aun cuando la prestación de dichos cuidados requiera una intervención física en el animal, no basta para que sean calificados de trabajos.

36. En este sentido, incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar si las operaciones efectuadas por Verigen son «científicas» o «intelectuales». Estimo que, en el referido asunto, el Tribunal de Justicia trataba de establecer la línea divisoria entre, por un lado, la mera aplicación rutinaria de técnicas o de conocimientos científicos acreditados y, por otro, la innovación basada en tales conocimientos o técnicas, por ejemplo, interpretando datos o adaptando procesos. En la resolución de remisión se indica que los servicios controvertidos pertenecen a la primera categoría.

15 — Los términos «*goods*» y «*property*» se utilizan en diferentes disposiciones de la Sexta Directiva en su versión en lengua inglesa, aparentemente de modo intercambiable, mientras que otras versiones lingüísticas utilizan un único término.

16 — Un ejemplo macabro, trágico y polémico es el caso de las células HeLa, extraídas de una mujer que falleció en Estados Unidos en 1951, que desde entonces han proliferado en una «línea celular inmortal» sumando varias veces el peso de su cuerpo y se han utilizado en todo el mundo con fines de investigación médica (véase Rebecca Skloot, *The Immortal Life of Henrietta Lacks*, Crown, Nueva York, 2010).

17 — Sentencia de 6 de marzo de 1997 (C-167/95, Rec. p. I-1195), apartados 15 y siguientes.

37. La tercera parte de la cuestión prejudicial consiste esencialmente en que se clarifique si la frase «destinatarios que tengan un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido» que contiene el artículo 28 *ter*, parte F, de la Sexta Directiva se refiere a todos aquellos cuyo número de identificación a efectos del IVA se indica en la factura o sólo a aquellos que han acordado por escrito la utilización de dicho número en la factura. En este caso, el Gobierno alemán y la Comisión discrepan (el Gobierno español no ha manifestado su opinión).

38. El Gobierno alemán alega fundamentalmente que la referencia al número de identificación a efectos del IVA «bajo el cual» se ha realizado el servicio requiere un acuerdo bilateral, tácito o expreso, de que la tributación debe atenerse a lo dispuesto en el artículo 28 *ter*, parte F, de la Sexta Directiva. En su opinión, ello redundaría en la seguridad jurídica, en contra de lo que sucede en una situación en la que el prestador del servicio indica, o no, de manera unilateral el número de identificación a efectos del IVA del destinatario, sumiendo a éste en la duda –hasta que se expide la factura– acerca de quién está sujeto al tributo.

39. La Comisión señala que en el sistema establecido por el artículo 28 *ter*, parte F, de la Sexta Directiva la prestación está exenta del

IVA en el Estado miembro en que se realiza, mientras que el destinatario es deudor del impuesto soportado (deducible) en su propio Estado, una simplificación del procedimiento que, por lo demás, se impuso en la Octava Directiva.<sup>18</sup> Afirma que debe aplicarse siempre que el destinatario informe al prestador del servicio (por ejemplo, en el documento mediante el que se solicita el servicio) de que dispone de un número de identificación a efectos del IVA en su propio Estado miembro. No se exigen más requisitos. Considera que, si la aplicación del sistema se hiciera depender del acuerdo entre las partes, el lugar de la prestación dejaría de ser uniforme, como pretende la Directiva 95/7.<sup>19</sup>

40. A este respecto, comparto la tesis de la Comisión.

18 — Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116).

19 — Véase la nota 5 *supra*.

## **Conclusión**

41. A la luz de cuanto antecede, considero que el Tribunal de Justicia debe responder al Bundesfinanzhof del siguiente modo:

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, debe interpretarse en el sentido de que la extracción de células del cartílago articular de una biopsia de material cartilaginoso extraído a su vez de una persona y su posterior proliferación para implantarlas de nuevo con una finalidad terapéutica constituyen «asistencia a personas físicas», con independencia de que las células obtenidas tras la proliferación celular estén destinadas a implantarse de nuevo en el donante o en otra persona.