



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NILS WAHL
presentadas el 2 de junio de 2016¹

Asunto C-412/15

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH
contra
Finanzamt Kassel II — Hofgeismar

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributario de Hesse, Alemania)]

«Impuesto sobre el valor añadido — Deducciones — Artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA — “Sangre” — Entregas de plasma sanguíneo para la fabricación de medicamentos»

1. El presente procedimiento plantea, en esencia, la siguiente cuestión: ¿deben considerarse operaciones exentas de IVA las entregas de plasma sanguíneo para la fabricación de medicamentos?
2. A fin de resolver esta cuestión, el Tribunal de Justicia deberá definir, en primer lugar, el término «sangre» en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA² y, en segundo lugar, examinar si, con arreglo a esta disposición, debe efectuarse una distinción entre el plasma destinado a fines terapéuticos y el destinado a la fabricación de medicamentos.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3. El artículo 132 de la Directiva IVA establece:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

- b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos;
- c) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate;

¹ — Lengua original: inglés.

² — Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347 p. 1).

- d) las entregas de órganos, sangre y leche humanos;
- e) las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su profesión por los protésicos dentales, así como el suministro de prótesis dentales realizadas por los dentistas y por los protésicos dentales;

[...]»

B. *Derecho nacional*

4. El artículo 4 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), prevé:

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

[...]

- 1. b) las entregas intracomunitarias [...]

[...]

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

5. El artículo 15 de la UStG dispone:

«1) El empresario podrá deducir los siguientes importes del impuesto soportado:

- 1. el impuesto legalmente adeudado por entregas y demás prestaciones realizadas por otro empresario para las necesidades de la empresa del sujeto pasivo. [...]

2) Queda excluido de la deducción el impuesto adeudado por entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes y por las demás prestaciones que el empresario utilice para realizar las siguientes operaciones:

- 1. operaciones exentas;

[...]

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

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

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

6. El artículo 4.17.1 del Umsatzsteuer-Anwendungserlass (Decreto sobre la aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStAE») tiene el siguiente tenor:

«1) Pertenecen a la sangre humana los siguientes productos: sangre fresca, sangre total, suero y plasma, sangre con heparina y componentes celulares de la sangre.

2) No están comprendidos en la exención los preparados producidos a partir de mezclas de plasma sanguíneo humano. Esto incluye, en particular: preparados de factores, albúmina humana, fibrinógeno, inmunoglobulina.»

II. Hechos, procedimiento y cuestiones planteadas

7. TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (en lo sucesivo, «TMD») explota un centro de donación de sangre. En el marco de su actividad, suministró plasma sanguíneo para la fabricación de medicamentos a X AG, sociedad establecida en Suiza, que recogió el plasma de TMD y lo transportó a sus instalaciones de producción situadas en la Unión Europea.

8. En su declaración del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a 2008 presentada ante el Finanzamt Kassel II — Hofgeismar (Administración tributaria de Kassel II — Hofgeismar; en lo sucesivo, «Finanzamt»), TMD practicó una deducción del impuesto soportado en relación con dichas entregas. No obstante, el Finanzamt denegó la deducción del impuesto soportado alegando que las entregas de plasma sanguíneo con destino a otros Estados miembros están exentas del impuesto tanto en virtud del artículo 4, punto 1, letra b), de la UStG, como entregas dentro de la Unión, como en virtud del artículo 4, punto 17, letra a), de la UStG, como entregas de sangre. Por consiguiente, el Finanzamt concluyó que el artículo 15, apartado 2, de la UStG no permitía la deducción del impuesto soportado.

9. En sus declaraciones correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010, aceptadas por el Finanzamt, TMD no efectuó ninguna deducción del impuesto soportado.

10. El 7 de diciembre de 2012, TMD solicitó la modificación de las liquidaciones del impuesto correspondientes a los ejercicios 2008 a 2010, que se encontraban bajo la reserva de revisión. Pidió que se reconociese el impuesto soportado por la entrega del plasma. Para fundamentar su petición, alegó que las entregas intracomunitarias de plasma sanguíneo relacionadas con las cuotas del impuesto soportado que ahora invocaba no estaban exentas en virtud del artículo 4, apartado 17, letra a), de la UStG, ya que se trataba de entregas del llamado «plasma source» a empresas farmacéuticas para su fraccionamiento y la posterior fabricación de medicamentos. En consecuencia, la exención del impuesto se basaba exclusivamente en el artículo 4, apartado 1, letra b), de la UStG y, por lo tanto, procedía admitir la deducción del impuesto soportado.

11. Mediante resolución de 7 de mayo de 2013, el Finanzamt desestimó las pretensiones de modificación. Así pues, TMD interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente con objeto de exigir al Finanzamt la modificación de las liquidaciones.

12. Para fundamentar su recurso, TMD alegó que la entrega de plasma sanguíneo destinado a la fabricación de medicamentos no constituye una entrega de sangre en el sentido del artículo 4, apartado 17, letra a), de la UStG, o del artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA. El Finanzamt, por su parte, se opone a las alegaciones formuladas por TMD y replica que su interpretación de la ley también se ajusta al tenor literal del artículo 4.17.1 de la UStAE.

13. En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112/CE en el sentido de que las entregas de sangre humana comprenden también las entregas de plasma sanguíneo extraído de la sangre humana?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial: ¿Se aplica lo mismo al plasma sanguíneo que no está destinado directamente a fines terapéuticos sino exclusivamente a la fabricación de medicamentos?
- 3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión prejudicial: ¿La calificación como “sangre” depende únicamente del fin al que esté destinada o también del uso teórico que pueda hacerse del plasma?»

14. Han presentado observaciones escritas en el presente procedimiento TMD, los Gobiernos alemán y húngaro y la Comisión. TMD, el Gobierno alemán y la Comisión formularon igualmente alegaciones orales en la vista de 28 de abril de 2016.

III. Análisis de las cuestiones prejudiciales

A. Primera cuestión prejudicial

15. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el término «sangre» previsto en el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA comprende el plasma sanguíneo extraído de la sangre humana.

16. Según TMD, la cuestión debe recibir una respuesta negativa, mientras que los Gobiernos alemán y húngaro y la Comisión sostienen que debe recibir una respuesta afirmativa.

17. En primer lugar, he de recordar que, según reiterada jurisprudencia, el objetivo perseguido por las exenciones establecidas en el artículo 132, apartado 1, de la Directiva IVA es facilitar el acceso a determinadas prestaciones y el suministro de determinados bienes, al evitar los costes adicionales que se derivarían en caso de estar sujetas al IVA. Dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de 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.³

18. Las exenciones establecidas en el artículo 132, apartado 1, de la Directiva IVA se han de interpretar estrictamente, 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, su interpretación 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 estas exenciones hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de sus efectos.⁴

19. En estas circunstancias, existen varias razones por las que estoy de acuerdo con la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA que proponen los Gobiernos alemán y húngaro y la Comisión.

20. En primer lugar, cabe observar que la Directiva IVA no define ni el término «sangre» ni los demás elementos enumerados en el artículo 132, apartado 1, letra d) («órganos humanos» y «leche humana»). Hasta el momento, el Tribunal de Justicia tampoco ha tenido ocasión de ofrecer orientación acerca de dichos conceptos. Está claro, sin embargo, que deben ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme, propia de la normativa del Derecho de la Unión en materia de IVA.⁵

21. En lo que atañe a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios a las que se refiere el artículo 132, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva IVA, el Tribunal de Justicia declaró que el objetivo de sus exenciones es reducir el coste de la asistencia sanitaria y hacerla más accesible a los particulares.⁶ Por consiguiente, el objetivo final de estas exenciones es evitar que los productos y servicios a que se refiere esta disposición resulten menos accesibles a causa del aumento de los costes de dichos productos que se produciría si su suministro fuera sometido al IVA.⁷

3 — Sentencia de 26 de febrero de 2015, VDP Dental Laboratory y otros (C-144/13, C-154/13 y C-160/13, EU:C:2015:116), apartados 43 y 44.

4 — Véase la sentencia de 12 de marzo de 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), apartado 17 y jurisprudencia citada.

5 — Véase, por analogía, la sentencia de 3 de junio de 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316), apartado 22.

6 — Véase la sentencia de 13 de marzo de 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143), apartado 28.

7 — Véase, a este respecto, la sentencia de 26 de febrero de 2015, VDP Dental Laboratory y otros (C-144/13, C-154/13 y C-160/13, EU:C:2015:116), apartado 46 y jurisprudencia citada.

22. Considero que, hasta cierto punto, la misma preocupación subyace a las exenciones previstas para la entrega de los elementos enumerados en el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA. Por consiguiente, la intención del legislador de la Unión era evitar el aumento de los costes de determinados tratamientos relacionados con la salud que incluyen la entrega de partes del cuerpo humano o de productos derivados del mismo.

23. Desde este punto de vista, resulta evidente que el término «sangre» comprende asimismo sus componentes, tales como el plasma.

24. En estas circunstancias, no se debe olvidar que, como han puesto de manifiesto el Gobierno alemán y la Comisión, las entregas de sangre total constituyen hoy día un caso relativamente raro. Incluso las operaciones efectuadas con fines terapéuticos implican generalmente la entrega de componentes sanguíneos, tales como el plasma. El legislador de la Unión que efectuó la refundición de la Directiva IVA en 2006 no pudo haber ignorado este hecho. La interpretación propuesta por TMD, lejos de tratarse de una interpretación estricta de la disposición, se traduciría, en cambio, en una reducción muy significativa del ámbito de aplicación de la exención prevista para las entregas de sangre en el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA. En consecuencia, esta interpretación impediría en gran medida la consecución del objetivo perseguido por el legislador.

25. Además, existen otras razones por las que interpretar el término «sangre» sin incluir sus componentes entrañaría una serie de consecuencias contrarias al objetivo perseguido por el legislador. En primer lugar, es evidente que los costes de los hospitales y establecimientos de la misma naturaleza que utilizan plasma sanguíneo con fines terapéuticos aumentaría. En segundo lugar, mientras que el uso de sangre total estaría exento, el uso de uno o más de sus componentes no. En consecuencia, el coste del suministro de sangre total a un paciente que necesite una transfusión sería menor en proporción que el coste de una transfusión que requiera únicamente plasma o plaquetas. Desde mi punto de vista, este resultado no puede haber sido el que buscaba el legislador.

26. Por otra parte, como observa el órgano jurisdiccional remitente, esta interpretación se ve también respaldada por el hecho de que, en su 99.^a sesión, de 3 de julio de 2013, el Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Comité del IVA»), convino casi por unanimidad que el suministro de «sangre» en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA también comprende, además de las entregas de sangre total, las entregas de componentes individuales de la sangre, tales como plasma sanguíneo o células sanguíneas de origen humano. A pesar de que las directrices del Comité del IVA sólo expresan el punto de vista de un comité consultivo y no constituyen una interpretación oficial del Derecho de la Unión, por lo que no son vinculantes, constituyen una valiosa fuente para su interpretación.⁸

27. Dicho esto, como indica asimismo el órgano jurisdiccional remitente, es cierto que, además de la Directiva 2009/132/CE,⁹ otros instrumentos jurídicos de la Unión diferencian también entre «sangre» y «plasma». No obstante, no percibo en qué manera esto puede afectar al presente análisis: los diferentes instrumentos jurídicos pueden referirse a diferentes cuestiones y perseguir objetivos distintos.¹⁰ El mismo concepto, contemplado en dos o más instrumentos jurídicos, puede tener diferentes significados. En cualquier caso, como observa acertadamente la Comisión, ni siquiera los instrumentos jurídicos invocados por TMD en el presente asunto someten la sangre total y el plasma sanguíneo a regímenes jurídicos verdaderamente distintos.

8 — Véanse las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57), puntos 46 a 51.

9 — Directiva del Consejo de 19 de octubre de 2009 que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del impuesto sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes (DO 2009, L 292, p. 5). Sobre esta Directiva, véanse los puntos 36 a 38 de estas conclusiones.

10 — Véase, a este respecto, por analogía, la sentencia de 17 de enero de 2013, Comisión/España (C-360/11, EU:C:2013:17), apartado 66.

28. En primer lugar, el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2002/98/CE¹¹ se refiere a la sangre y sus componentes a fin de aclarar que las normas de calidad y de seguridad previstas por dicha Directiva se aplican a ambos. Por otra parte, la diferencia que establece la nomenclatura combinada¹² entre la sangre humana y el plasma sanguíneo sólo tiene utilidad a efectos estadísticos. En efecto, todos los productos clasificados en la subpartida 3002 (que incluye la sangre humana y el plasma) están exentos de derechos de aduana.¹³

29. El hecho de que tanto la sangre total como el plasma sanguíneo estén actualmente exentos del pago de derechos de aduana justifica aún más la postura que defiende que ambos deben estar exentos también del IVA.

30. Por estos motivos, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión planteada en el sentido de que el término «sangre» previsto en el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA comprende el plasma sanguíneo extraído de la sangre humana.

B. Segunda cuestión prejudicial

31. Atendiendo a la respuesta que propongo que se dé a la primera cuestión, resulta también necesario responder a la segunda cuestión prejudicial planteada. Mediante su segunda cuestión, el Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributario de Hesse) desea saber si el término «sangre» comprende también el plasma sanguíneo que no está destinado a fines terapéuticos, sino exclusivamente a la fabricación de medicamentos.

32. Una vez más, TMD considera que debe darse una respuesta negativa a la pregunta, mientras que los Gobiernos alemán y húngaro y la Comisión son de la idea de que ésta debe responderse de forma afirmativa.

33. También en esta cuestión estoy de acuerdo con la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA que proponen estos últimos.

34. Cabe señalar que el artículo 132, apartado 1, de la Directiva IVA pretende limitar las exenciones que prevé a determinados tipos de operaciones —por ejemplo, las prestaciones de servicios realizadas por determinadas personas¹⁴ o entidades,¹⁵ a favor de determinados destinatarios,¹⁶ con determinados fines,¹⁷ o bajo determinadas condiciones—¹⁸ expresamente indicados. Por el contrario, con arreglo a la letra d) de dicha disposición, las operaciones exentas están descritas en términos generales y no están sujetas a ninguna especificación o limitación. El artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA prevé de manera inequívoca que «las entregas de órganos, sangre y leche humanos» se encuentran entre las operaciones que los Estados miembros están obligados a eximir.

11 — Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de enero de 2003 por la que se establecen normas de calidad y de seguridad para la extracción, verificación, tratamiento, almacenamiento y distribución de sangre humana y sus componentes y por la que se modifica la Directiva 2001/83/CE (DO 2003, L 33, p. 30).

12 — Anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO 1987, L 256, p. 1), en su versión modificada.

13 — A propósito, se trata de otro elemento que, en mi opinión, aboga por que la sangre humana y el plasma sanguíneo sean objeto de un trato homogéneo también con arreglo a la Directiva IVA.

14 — Artículo 132, letras e), f), y j), de la Directiva IVA.

15 — Artículo 132, letras a), b), g), h), i), k), l), m), n), o), p) y q), de la Directiva IVA.

16 — Artículo 132, letras f), l), m) y p), de la Directiva IVA.

17 — Artículo 132, letras f) y k), de la Directiva IVA.

18 — Artículo 132, letras f), l) y o), de la Directiva IVA.

35. De lo anterior parece desprenderse que las entregas de sangre (o sus componentes) están exentas del IVA independientemente de su uso final o de la finalidad de su entrega. Cabe presumir que si el legislador hubiera pretendido otra cosa, habría redactado una disposición más explícita y elaborada,¹⁹ como hizo con el resto de exenciones previstas en el artículo 132, apartado 1, de la Directiva IVA.

36. Sin embargo, TMD argumenta que el hecho de que, a los efectos del artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA deba hacerse una distinción entre el plasma destinado a fines terapéuticos y el destinado a fines comerciales puede deducirse, *a sensu contrario*, de los artículos 37 a 39 de la Directiva 2009/132. Con arreglo a estas disposiciones, las importaciones de sustancias terapéuticas de origen humano (que incluyen la sangre humana y sus derivados) están exentas del IVA. TMD expone que no habría ninguna razón para mencionar expresamente la sangre humana y, en especial, sus derivados si estos productos ya estuvieran exentos en virtud del artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA.

37. Este argumento no me convence. En primer lugar, es preciso señalar que la Directiva 2009/132 es una codificación y refundición de una directiva anterior (Directiva 83/181/CEE),²⁰ que, entretanto, había sido modificada en diversas ocasiones.²¹ La referencia expresa a la sangre y sus derivados se justifica por el hecho de que, cuando se adoptó la Directiva 83/181, éstos estaban sujetos a derechos de aduana distintos. Este detalle no carece de importancia, puesto que uno de los objetivos clave de la Directiva 83/181 entonces, y de la Directiva 2009/132 actualmente, es precisamente alcanzar el mayor grado de uniformidad posible entre el régimen de los derechos de aduana y el del IVA. En estas circunstancias, debe tenerse en cuenta que la Directiva 2009/132 se refiere exclusivamente a las exenciones relativas a las importaciones en la Unión mientras que el artículo 132 de la Directiva IVA pertenece a las disposiciones generales sobre exenciones y, por lo tanto, se refiere tanto a las operaciones intracomunitarias como a las importaciones.

38. En segundo lugar, los artículos 37 a 39 de la Directiva 2009/132 no pueden incidir en ningún caso en la interpretación del artículo 132 de la Directiva IVA. El artículo 37, apartado 1, de la Directiva 2009/132 prevé expresamente que se aplica «sin perjuicio de la exención prevista en el artículo 143, letra a), de la Directiva 2006/112/CE». Esta última disposición prevé, a su vez, que los Estados miembros eximirán las operaciones en las que «las importaciones definitivas de bienes cuya entrega por los sujetos pasivos del impuesto esté exenta en cualquier caso en su territorio respectivo». Es evidente que esto incluye asimismo las operaciones, como las relativas a las entregas de sangre, que están exentas en virtud del artículo 132 de Directiva IVA. En consecuencia, y en términos muy sencillos, el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA, no puede interpretarse a la luz de los artículos 37 a 39 de la Directiva 2009/132, y mucho menos puede considerarse modificado por éstos. En la medida en que el ámbito de aplicación y los objetivos de los dos instrumentos jurídicos son diferentes, no sólo es posible, sino que es perfectamente lógico, que las disposiciones de éstos se solapen en cierta medida.

39. TMD alega asimismo que si el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA se interpretase en el sentido de que comprende también las entregas de plasma sanguíneo destinadas a la fabricación de medicamentos, el coste final de estos medicamentos aumentaría inevitablemente. Esto iría en contra del objetivo perseguido por la disposición controvertida de reducir los costes en el sector sanitario.

19 — Véase, por analogía, la sentencia de 28 de noviembre de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778), apartado 29.

20 — Directiva del Consejo de 28 de marzo de 1983 que delimita el ámbito de aplicación de la letra d) del apartado 1 del artículo 14 de la Directiva 77/388/CEE en lo referente a la exención del impuesto sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes (DO 1983, L 105, p. 38; EE 09/01, p. 135).

21 — Véase, en particular, el considerando 1 de la Directiva 2009/132.

40. He de reconocer que este argumento tiene un cierto peso. En mi opinión está claro que, en algunos casos, la exención en cuestión —tal como la interpretan el resto de partes que han presentado observaciones en el presente procedimiento— tendrá el efecto *indirecto* de aumentar los costes de los medicamentos elaborados a partir de la sangre o sus componentes. Ello se debe a que una empresa como TMD no puede deducir el IVA pagado por los productos o servicios adquiridos para el ejercicio de su actividad comercial, del IVA que, en su opinión, debería exigirse por el plasma que suministra a las empresas farmacéuticas. En la medida en que sus costes internos son superiores debido a la imposibilidad de practicar deducciones, es posible que esta empresa necesite aumentar el precio de venta del plasma, lo que a su vez afectará al precio final de los medicamentos fabricados a partir del mismo. En igualdad de condiciones, es probable que la exención del plasma del IVA se traduzca en el aumento del precio de estos productos.

41. No obstante, no está claro que el aumento del precio de los medicamentos fabricados, entre otros elementos, a partir de plasma sanguíneo pueda ser significativo. En efecto, este precio dependerá, a fin de cuentas, de una serie de factores entre los que el precio de los componentes del producto sólo será uno de ellos. Las características específicas del mercado, tales como la existencia (o inexistencia) de productos competidores, la ley básica de la oferta y la demanda y las posibles limitaciones derivadas de la legislación en materia de precios de medicamentos (que existe en muchos Estados miembros) también podrá afectar a dicho precio.

42. Lo que parece ser crucial en estas circunstancias es que todos los proveedores de plasma sanguíneo (y, a su vez, todos los fabricantes de medicamentos elaborados con plasma sanguíneo) deben competir en igualdad de condiciones. Así ocurrirá indiscutiblemente, cuando se dicte sentencia en este procedimiento, puesto que la interpretación del término «sangre» en el sentido del artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA por la que opte el Tribunal de Justicia en el presente asunto será vinculante para todas las administraciones tributarias de los Estados miembros.

43. En cualquier caso, como ha puesto de manifiesto el Gobierno alemán, el hecho de que la reducción de los costes de determinados productos o servicios, al eximir sus entregas del IVA, pueda traducirse en un aumento de los costes operativos de un sujeto pasivo parece ser inherente al régimen del IVA concebido por el legislador.²² Es inevitable que, para los sujetos pasivos, la realización de operaciones relacionadas con productos o servicios exentos del IVA resulte menos ventajosa debido al modo de funcionamiento del régimen del IVA.

44. Así pues, el legislador fue consciente de la situación particular de las empresas que necesitan efectuar operaciones sujetas y no sujetas, por lo que formuló normas específicas en este sentido. En particular, el artículo 169 de la Directiva IVA prevé en algunos casos la posibilidad de que el sujeto pasivo que debe abonar el IVA deduzca el IVA soportado por bienes o servicios utilizados para operaciones exentas. No obstante, fue una elección del legislador limitar la aplicabilidad de dichas normas únicamente a determinadas situaciones u operaciones.

45. En consecuencia, el hecho de que las operaciones exentas efectuadas por TMD no generen con arreglo a la Directiva IVA un derecho a deducir y de que esta situación pueda traducirse en un aumento del coste de la asistencia sanitaria en determinadas circunstancias, no puede llevar a interpretar dicha disposición en un sentido que resulte contrario a su tenor literal. En el primer

22 — Véanse también las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537), punto 96.

asunto VDP Dental Laboratory,²³ el Tribunal de Justicia ya rechazó, precisamente por la misma razón, una alegación semejante a la aducida por TMD en el presente asunto. Después de todo, corresponde al legislador, y no al Tribunal de Justicia, colmar cualquier posible laguna en el sistema de exenciones relacionadas con los productos y servicios de atención sanitaria.²⁴

46. En estas circunstancias, conviene recordar asimismo que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, excepto los pequeños suministros que son estrictamente necesarios durante la asistencia a personas físicas, la entrega de medicamentos y otros bienes es material y económicamente separable de la prestación de servicios y, por lo tanto, no puede estar exenta en virtud del artículo 132, apartado 1, de la Directiva IVA.²⁵

47. Esta jurisprudencia implica que, si bien el objetivo general perseguido por el legislador a través de algunas de las exenciones previstas en el artículo 132, apartado 1, de la Directiva IVA era realmente reducir el coste de la asistencia sanitaria, esta reducción de costes no se refería a los medicamentos. En otras palabras, al redactar el artículo 132, apartado 1, de la Directiva IVA, el legislador no tuvo en cuenta ninguna consideración relativa al coste de los medicamentos.

48. En este contexto, es preciso recordar que es evidente que el plasma sanguíneo no es un medicamento sino que, como se ha expuesto anteriormente, puede ser un componente usado para la fabricación de medicamentos. Ni el plasma destinado a fines terapéuticos ni el destinado a fines comerciales se mezclan con ninguna otra sustancia, ni se procesan de modo que sus características esenciales puedan verse alteradas. El único proceso que se lleva a cabo para obtener el producto consiste en separar los diferentes componentes de la sangre. La alegación formulada por TMD parece implicar que cualquier procesamiento del producto antes de su entrega dará lugar a un producto nuevo o diferente. Llevado a su último extremo, esta alegación puede dar lugar a resultados incongruentes. Por ejemplo, ¿la mera congelación de leche humana para servir de alimento en un futuro debería modificar el tratamiento fiscal de esa leche? ¿El hecho de sumergir un órgano, después de su extracción, en una sustancia para su conservación, de manera que pueda almacenarse y transportarse, debe entrañar que la entrega de dicho órgano pasa a estar sujeta al IVA?

49. Es importante señalar que, en principio, el mismo plasma puede utilizarse tanto con fines terapéuticos como para la fabricación de medicamentos. Como reconoce la propia TMD, en función de su finalidad prevista, el plasma sólo se diferencia por su embalaje, etiquetado y transporte (y por los controles efectuados durante el proceso). Por lo tanto, el plasma sigue siendo el mismo producto desde el principio hasta su utilización por los diferentes usuarios.

50. En estas circunstancias, considero que interpretar el artículo 132, apartado 1, de la Directiva IVA en el sentido de que comprende el plasma sanguíneo independientemente de su uso previsto también se ajusta más al principio de neutralidad fiscal, en virtud del cual los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones no podrán ser tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA.²⁶

23 — Sentencia de 14 de diciembre de 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792), apartados 34 a 36.

24 — Véanse, en este sentido, las conclusiones de la Abogado General Sharpston presentadas en el asunto Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2013:618), punto 57.

25 — Véase la sentencia de 13 de marzo de 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143), apartado 33 y jurisprudencia citada.

26 — Véase la sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), apartado 41 y jurisprudencia citada.

51. Por añadidura, como señala el órgano jurisdiccional remitente, dado que el producto es fundamentalmente el mismo, no puede descartarse, al menos en teoría, que el plasma que inicialmente estaba destinado a fines terapéuticos pueda utilizarse posteriormente con fines comerciales. En tal caso, el Gobierno alemán tiene mucha razón al afirmar que si las autoridades tributarias tuvieran que aplicar un distinto tratamiento al plasma en función de su uso previsto (declarado por los operadores económicos correspondientes), la aplicación de dichas normas resultará incierta y complicada.

52. Habida cuenta de lo anterior, considero que debe responderse a la segunda cuestión que el término «sangre» en el artículo 132, apartado 1, de la Directiva IVA también comprende el plasma sanguíneo destinado a la fabricación de medicamentos.

C. Tercera cuestión prejudicial

53. A la luz de la respuesta que propongo que se dé a la segunda cuestión, no es necesario responder a la tercera cuestión prejudicial planteada.

IV. Conclusión

54. En conclusión, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributario de Hesse, Alemania) del modo siguiente:

- «1) El término “sangre” en el artículo 132, apartado 1, letra d), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, comprende las entregas de plasma sanguíneo extraído de la sangre humana.
- 2) Dicho término también comprende el plasma sanguíneo que está destinado a la fabricación de medicamentos.»