

Cauza C-156/09

Finanzamt Leverkusen

împotriva

Verigen Transplantation Service International AG

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Bundesfinanzhof)

„A șasea directivă TVA — Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) — Scutiri pentru activități de interes general — Prestare de îngrijiri medicale — Extragerea și cultura de celule cartilajinoase în vederea reimplantării în corpul pacientului”

Sumarul hotărârii

Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Scutiri prevăzute de A șasea directivă — Scutirea prestării de îngrijiri medicale în cadrul profesiilor medicale și paramedicale — Conținut

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 13 secțiunea A alin. (1) lit. (c)]

Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificat prin Directiva 95/7, trebuie interpretat în sensul că extragerea de celule de cartilaj articular din țesutul cartilajinos prelevat de la o ființă umană și realizarea ulterioară a unei culturi în vederea reimplantării lor în scopuri terapeutice constituie „prestare de îngrijiri medicale” în sensul acestei dispoziții.

Astfel, noțiunea „prestare de îngrijiri medicale” vizează prestări care au ca scop diagnosticarea, îngrijirea și, în măsura în care este posibil, vindecarea bolilor sau a anomaliilor de sănătate. Deși prestarea de îngrijiri medicale trebuie să aibă un scop terapeutic, nu rezultă de aici în mod necesar că finalitatea terapeutică a unei prestări trebuie interpretată într-un mod deosebit de restrâns. În această privință, este irelevant faptul că serviciile respective sunt prestate de personal de laborator al cărui membri nu sunt medici calificați, în măsura în care nu este necesar ca o prestare de îngrijiri cu caracter terapeutic să fie realizată, sub toate aspectele, de personal medical. Reimplantarea celulelor cultivate în corpul pacientului de la care au fost prelevate inițial sau al unui pacient diferit nu afectează, în principiu, calificarea unui serviciu drept „prestare de îngrijiri medicale”.

(a se vedea punctele 24, 28, 29 și 32 și dispozitivul)

18 noiembrie 2010(*)

„A șasea directivă TVA – Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) – Scutiri pentru activități de interes general – Prestare de îngrijiri medicale – Extragerea și cultura de celule cartilajinoase în vederea reimplantării în corpul pacientului”

În cauza C-156/09,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 1 aprilie 2009, primită de Curte la 6 mai 2009, în procedura

Finanzamt Leverkusen

împotriva

Verigen Transplantation Service International AG,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (raportor), E. Levits și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și C. Blaschke, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de domnul F. Díez Moreno, în calitate de agent;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 29 iulie 2010,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) și a articolului 28b secțiunea F primul paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Verigen Transplantation Service International AG (denumită în continuare „VTSI”), pe de o parte, și Finanzamt Leverkusen (denumită în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a scuti de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) cifra de afaceri obținută de VTSI în cadrul realizării de culturi de celule de cartilaj articular pentru clienți din alte state

membre.

Cadrul juridic

A ?asea directiv?

3 Articolul 2 punctul 1 din A ?asea directiv? supune TVA?ului „livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare” [traducere neoficial?].

4 Potrivit articolului 9 alineatele (1) ?i (2) din A ?asea directiv?:

„(1) Locul prest?rii de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul ?i?a stabilit sediul activit??ii sale economice sau locul unde dispune de un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, ?n absen?a unui astfel de sediu al activit??ii sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde ?i are domiciliul stabil sau re?edin?a obi?nuit?.

(2) Cu toate acestea:

[...]

(c) locul prest?rii de servicii care implic?:

[...]

– lucr?ri efectuate asupra bunurilor mobile corporale,

este locul unde serviciile sunt efectiv prestate;

[...]” [traducere neoficial?]

5 Articolul 13 sec?iunea A din A ?asea directiv?, intitulat „Scutiri pentru anumite activit??i de interes general”, prevede la alineatul (1) litera (c):

„F?r? a aduce atingere altor dispozi??ii comunitare, statele membre scutesc, ?n conformitate cu condi??iile pe care acestea le stabilesc ?n scopul de a asigura aplicarea corect? ?i direct? a unor asemenea scutiri ?i de a preveni orice posibil? evaziune, fraud? sau abuz, urm?toarele:

[...]

(c) prestarea de ?ngrijiri medicale ?n exercitarea profesiunilor medicale ?i paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru ?n cauz?;

[...]” [traducere neoficial?]

6 Potrivit articolului 28b sec?iunea F din aceea?i directiv?:

„Prin derogare de la articolul 9 alineatul (2) litera (c), locul prest?rii de servicii care implic? evalu?ri ale bunurilor mobile corporale sau lucr?ri asupra acestor bunuri, efectuate pentru clien??i identifica??i ?n scopuri de tax? pe valoarea ad?ugat? ?ntr?un alt stat membru dec?t cel pe al c?rui teritoriu sunt prestate efectiv serviciile, este considerat a fi situat pe teritoriul statului membru care a emis clientului num?rul de identificare ?n scopuri de tax? pe valoarea ad?ugat? sub care i?a fost prestat serviciul.

[...]” [traducere neoficial?]

Reglementarea na?ional?

7 Articolul 3a alineatul 2 punctul 3 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, denumit? în continuare „UStG”), în versiunea aplicabil? ac?iunii principale, prevede printre altele:

„Celelalte servicii care urmeaz? sunt prestate la locul unde întreprinderea desf??oar? exclusiv sau în cea mai mare parte:

[...]

c) lucr?ri asupra bunurilor mobile corporale ?i evalu?ri ale acestor bunuri. DAC? beneficiarul serviciului utilizeaz?, în rela?ia cu prestatorul, un num?r de identificare în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugat? care i?a fost emis de un alt stat membru, serviciul prestat sub acest num?r este considerat a fi efectuat pe teritoriul celui alt stat membru [...]

8 Potrivit articolului 4 punctul 14 din UStG, sunt scutite printre opera?iunile c?rora li se aplic? dispozi?iile articolului 1 alineatul 1 punctul 1 din UStG:

„opera?iunile rezultate din exercitarea profesiunilor de medic, dentist, terapeut, fizioterapeut (kinetoterapeut), moa?? sau a oric?rei alte activit??i medicale similare în sensul articolului 18 alineatul 1 punctul 1 din Legea privind impozitul pe venit [Einkommensteuergesetz] ?i din exercitarea profesiei de chimist clinician [...]

Ac?iunea principal? ?i întreb?rile preliminare

9 VTSl este o întreprindere de biotehnologie cu sediul în Germania, care î?i desf??oar? activitatea în domeniul ingineriei ?esurilor. Obiectul s?u de activitate îl constituie cercetarea, dezvoltarea, producerea ?i comercializarea tehnologiilor de diagnosticare ?i de tratare a bolilor care afecteaz? ?esutul uman, în special bolile ?esutului cartilagos.

10 Ac?iunea principal? prive?te opera?iunile efectuate de VTSl care implic? cultura de condrocite în vederea reimplant?rii lor în corpul pacientului în cazurile în care clien?ii pentru care sunt prestate serviciile (medici sau clinici) sunt stabili?i în alte state membre, iar VTSl a înscris în facturile emise num?rul de identificare în scopuri de TVA al acestora.

11 Procesul este descris de Bundesfinanzhof astfel: medicul sau clinica trimite c?tre VTSl ?esutul cartilagos prelevat de la pacient prin biopsie. VTSl trateaz? ?esutul pentru a putea extrage condrocite. Dup? prepararea în propria plasm? sanguin? într?un incubator, acestea sunt multiplicat prin cultur?, în general pentru o perioad? de trei pân? la patru s?pt?mâni. Celulele rezultate sunt eventual implantate într?o membran? de colagen pentru a crea un „pansament cartilagos”. În ambele cazuri, acestea sunt trimise medicului curant al pacientului sau clinicii pentru a fi reimplantate în corpul pacientului.

12 VTSl a considerat c? aceste servicii nu erau supuse TVA?ului din moment ce au fost prestate pentru clien?i din alte state membre.

13 În schimb, Finanzamt a considerat c? erau supuse TVA?ului ?i, prin decizia din 17 decembrie 2003, a stabilit taxa pe cifra de afaceri datorat? de VTSl, aferent? anului 2002.

14 În cadrul procedurii de contestare a acestei decizii ?i, ulterior, în fa?a Finanzgericht Köln,

VTSI a susținut că realizarea de culturi de celule cartilajinoase nu constituia o prestare de îngrijiri medicale, ci că era vorba mai curând despre „servicii curente de laborator” efectuate de asistenți specializați în biotehnică sau în tehnică medicală. Aceasta a precizat că un farmacist și un chimist extern realizau controalele de calitate necesare.

15 Finanzgericht Köln a admis acțiunea formulată de VTSI, statuând că realizarea de culturi celulare este un serviciu care trebuie asimilat „lucrurilor efectuate asupra bunurilor mobile corporale” în sensul articolului 3a alineatul 2 punctul 3 litera c) din UStG. Această instanță a apreciat că organele prelevate în vederea transplantării devin bunuri mobile prin separarea de corpul pacientului. Problema dacă partea de corp prelevată este ulterior utilizată pentru un transplant la același pacient (utilizare autologă) sau la un pacient diferit (utilizare alogenă) nu ar afecta legătura cu noțiunea de bunuri mobile corporale.

16 După ce a subliniat că respectivii clienți din alte state membre au utilizat numere de identificare în scopuri de TVA care le-au fost emise în statele membre de origine, Finanzgericht Köln a apreciat că operațiunile în cauză nu erau supuse TVA-ului în Germania.

17 Finanzamt a formulat recurs împotriva acestei decizii. Acesta a susținut în fața Bundesfinanzhof că, dată fiind durata scurtă de separare de corpul pacientului, celulele nu devin bunuri mobile, astfel încât cultura de celule nu se încadrează în noțiunea „lucruri” în sensul articolului 3a alineatul 2 punctul 3 litera c) din UStG. În opinia Finanzamt, nu există nici o utilizare a numărului de identificare în scopuri de TVA emis de un alt stat membru în sensul articolului 3a alineatul 2 punctul 3 litera c) din UStG, în măsura în care s-ar fi impus un acord expres prealabil între reclamant și client.

18 Instanța de trimitere consideră că livrarea celulelor cartilajinoase cultivate către medicul curant al pacientului sau către clinică nu constituie o livrare de bunuri, întrucât VTSI nu poate dispune în mod liber de țesutul cartilajinos. Cultura de celule nu ar constitui o prestare de servicii și nu ar fi supusă TVA-ului în Germania atunci când acest serviciu este efectuat în alt stat membru. Totuși, situația ar putea fi aceasta numai dacă articolul 28b secțiunea F din A șasea directivă ar fi interpretat în sensul că se aplică serviciului prestat de VTSI. În caz contrar, operațiunea ar trebui impozitată în Germania, cu excepția situației în care poate fi considerată „prestare de îngrijiri medicale” în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din această directivă.

19 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 28b secțiunea F primul paragraf din [A șasea directivă] trebuie interpretat în sensul că:

- a) țesutul cartilajinos prelevat de la o ființă umană (țesut prelevat prin biopsie) care este încredințat unei întreprinderi în vederea realizării unei culturi de celule și care ulterior este remis ca implant pentru pacientul respectiv constituie un «bun mobil corporal» în sensul acestei dispoziții;
- b) extragerea de celule de cartilaj articular din respectivul țesut cartilajinos și realizarea ulterioară a unei culturi de celule reprezintă «lucruri» efectuate asupra bunurilor mobile corporale în sensul acestei dispoziții;
- c) serviciul a fost deja prestat beneficiarului cu «numărul de identificare în scopuri de [TVA]» în cazul în care acest număr este indicat pe factura emisă de prestatorul serviciului, fără să fi fost încheiat o convenție scrisă expres în vederea utilizării sale?

2) În cazul unui răspuns negativ la una dintre întrebările precedente[,] articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că extragerea de celule de cartilaj articular din țesutul cartilajinos prelevat de la o ființă umană și realizarea ulterioară a unei culturi de celule constituie o «prestare de îngrijiri medicale» în cazul în care celulele rezultate din cultura de celule sunt reimplantate în corpul donatorului?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la a doua întrebare

20 Prin intermediul celei de a doua întrebări, care trebuie analizată mai întâi, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că extragerea de celule de cartilaj articular din țesutul cartilajinos prelevat de la o ființă umană și realizarea ulterioară a unei culturi de celule constituie „prestare de îngrijiri medicale” în cazul în care celulele rezultate din cultura de celule sunt reimplantate în corpul donatorului.

21 Cu titlu prealabil, trebuie amintit că A șasea directivă stabilește un domeniu de aplicare foarte larg pentru TVA, prin faptul că prevede la articolul 2, care privește operațiunile impozabile, pe lângă importurile de bunuri, livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare (a se vedea în special Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 49, Hotărârea din 14 decembrie 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Rec., p. I-12121, punctul 22, precum și Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene, C-262/08, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 23).

22 Articolul 13 din această directivă scutește totuși de TVA anumite activități. Potrivit jurisprudenței Curții, scutirile prevăzute la acest articol constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului de TVA de la un stat membru la altul (a se vedea în special Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 15, și Hotărârea CopyGene, citată anterior, punctul 24).

23 Rezultă de asemenea dintr-o jurisprudență constantă că termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă. Totuși, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele principiului de neutralitate fiscală inerent sistemului comun de TVA. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 13 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care le-ar priva de efecte (a se vedea în special Hotărârea din 14 iunie 2007, Haderer, C-445/05, Rep., p. I-4841, punctul 18 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea CopyGene, citată anterior, punctul 26 și jurisprudența citată).

24 Referitor în special la scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă, rezultă din jurisprudența că noțiunea „prestare de îngrijiri medicale” vizează prestări care au ca scop diagnosticarea, îngrijirea și, în măsura în care este posibil, vindecarea bolilor sau a anomaliilor de sănătate (Hotărârea CopyGene, citată anterior, punctul 28 și jurisprudența citată). Deși prestarea de îngrijiri medicale trebuie să aibă un scop terapeutic, nu rezultă de aici în mod necesar, conform jurisprudenței citate la punctul precedent, că finalitatea terapeutică a unei prestări trebuie interpretată într-un mod deosebit de restrâns (Hotărârea CopyGene, citată anterior, punctul 29 și jurisprudența citată).

25 În spe??, este cert c? procesul care const? în prelevarea de ?esut cartilaginos în vederea extragerii de celule cu care s? se realizeze culturi pentru a fi reimplantate în corpul unui pacient are în general un obiectiv terapeutic.

26 Desigur, serviciile specifice prestate de VTSI reprezint? doar o parte din întregul proces. Totu?i, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 23 din concluzii, acestea sunt o parte indispensabil?, inerent? ?i inseparabil? a acestuia, niciuna dintre etape neputând fi realizat? în mod eficient izolat de celelalte.

27 Rezult? din ceea ce preced? c? extragerea de celule de cartilaj articular din ?esutul cartilaginos prelevat de la o fiin?? uman? ?i realizarea ulterioar? a unei culturi de celule în vederea reimplant?rii lor în scopuri terapeutice se încadreaz? în no?iunea „prestare de îngrijiri medicale” prev?zut? la articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (c) din A ?asea directiv?. În plus, o astfel de interpretare este conform? cu obiectivul reducerii costurilor de îngrijire a s?n?t??ii urm?rit de această dispozi?ie (a se vedea Hot?rârea din 8 iunie 2006, L.u.P., C?106/05, Rec., p. I?5123, punctul 29).

28 În această privin??, este irelevant faptul c? serviciile respective sunt prestate de personal de laborator ai c?rui membri nu sunt medici califica?i, în m?sura în care nu este necesar ca o prestare de îngrijiri cu caracter terapeutic s? fie realizat?, sub toate aspectele, de personal medical (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 10 septembrie 2002, Kügler, C?141/00, Rec., p. I?6833, punctul 41, ?i Hot?rârea L.u.P., citat? anterior, punctul 39).

29 Pe de alt? parte, trebuie ad?ugat c? reimplantarea celulelor cultivate în corpul pacientului de la care au fost prelevate ini?ial sau al unui pacient diferit nu afecteaz?, în principiu, calificarea unui serviciu drept „prestare de îngrijiri medicale” (a se vedea, prin analogie, Hot?rârea CopyGene, citat? anterior, punctul 51).

30 Referitor la argumentul invocat de guvernul german, potrivit c?ruia calificarea serviciilor în discu?ie drept „prestare de îngrijiri medicale” ar putea fi contrar? principiului de neutralitate fiscal? în m?sura în care „pansamentul cartilaginos” produs de VTSI ar fi comparabil din punct de vedere func?ional cu un produs farmaceutic, care nu ar fi scutit de TVA, este suficient s? se constate c? o calificare a unui serviciu drept „prestare de îngrijiri medicale” nu poate depinde decât de natura sa proprie, f?r? a fi relevant dac? un produs farmaceutic alternativ este sau nu este disponibil.

31 Astfel, dup? cum a indicat avocatul general la punctul 28 din concluzii, unele dintre aceste îngrijiri pot fi deja înlocuite cu produse farmaceutice alternative, în timp ce altele nu pot fi înc? înlocuite, dar exist? această posibilitate în viitor, astfel încât cele dou? categorii sunt în continu? evolu?ie.

32 Având în vedere considera?iile de mai sus, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c? articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (c) din A ?asea directiv? trebuie interpretat în sensul c? extragerea de celule de cartilaj articular din ?esutul cartilaginos prelevat de la o fiin?? uman? ?i realizarea ulterioar? a unei culturi în vederea reimplant?rii lor în scopuri terapeutice constituie „prestare de îngrijiri medicale” în sensul acestei dispozi?ii.

Cu privire la prima întrebare

33 Având în vedere r?spunsul la a doua întrebare, nu este necesar s? se r?spund? la prima întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

34 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie interpretat în sensul că extragerea de celule de cartilaj articular din țesutul cartilagos prelevat de la o ființă umană și realizarea ulterioară a unei culturi în vederea reimplantării lor în scopuri terapeutice constituie „prestare de îngrijiri medicale” în sensul acestei dispoziții.

Semnături

* Limba de procedură: germană.