

HOTĂRÂREA CURȚII (camera întâi)

18 noiembrie 2010*

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,

* Limba de procedură: germana.

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 (denumit 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 șasea directivă

- 3 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă supune TVA-ului „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare” [traducere neoficială].
- 4 Potrivit articolului 9 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă:

„(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde dispune de un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(2) Cu toate acestea:

[...]

(c) locul prestării de servicii care implică:

[...]

— lucrări efectuate asupra bunurilor mobile corporale,

este locul unde serviciile sunt efectiv prestate;

[...]” [traducere neoficială]

- 5 Articolul 13 secțiunea A din A șasea directivă, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, prevede la alineatul (1) litera (c):

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc, în conformitate cu condițiile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a unor asemenea scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[...]

- (c) prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză;

[...]” [traducere neoficială]

- 6 Potrivit articolului 28b secțiunea F din aceeași directivă:

„Prin derogare de la articolul 9 alineatul (2) litera (c), locul prestării de servicii care implică evaluări ale bunurilor mobile corporale sau lucrări asupra acestor bunuri, efectuate pentru clienți identificați în scopuri de taxă pe valoarea adăugată într-un alt stat membru decât cel pe al cărui teritoriu sunt prestate efectiv serviciile, este considerat a fi situat pe teritoriul statului membru care a emis clientului numărul de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată sub care i-a fost prestat serviciul.

[...]” [traducere neoficială]

Reglementarea națională

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

„Celelalte servicii care urmează sunt prestate la locul unde întreprinderea desfășoară exclusiv sau în cea mai mare parte:

[...]

- c) lucrări asupra bunurilor mobile corporale și evaluări ale acestor bunuri. Dacă beneficiarul serviciului utilizează, în relația cu prestatorul, un număr de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată care i-a fost emis de un alt stat membru, serviciul prestat sub acest număr este considerat a fi efectuat pe teritoriul celui alt stat membru [...]"
- 8) Potrivit articolului 4 punctul 14 din UStG, sunt scutite printre operațiunile cărora li se aplică dispozițiile articolului 1 alineatul 1 punctul 1 din UStG:

„operațiunile rezultate din exercitarea profesiunilor de medic, dentist, terapeut, fizioterapeut (kinetoterapeut), moașă sau a oricărei alte activități medicale similare în sensul articolului 18 alineatul 1 punctul 1 din Legea privind impozitul pe venit [Einkommensteuergesetz] și din exercitarea profesiei de chimist clinician [...]"

Acțiunea principală și întrebările preliminare

- 9) VTSI este o întreprindere de biotehnologie cu sediul în Germania, care își desfășoară activitatea în domeniul ingineriei țesuturilor. Obiectul său de activitate îl constituie cercetarea, dezvoltarea, producerea și comercializarea tehnologiilor de diagnosticare și de tratare a bolilor care afectează țesutul uman, în special bolile țesutului cartilajinos.

- 10 Acțiunea principală privește operațiunile efectuate de VTSI care implică cultura de condrocite în vederea reimplantării lor în corpul pacientului în cazurile în care clienții pentru care sunt prestate serviciile (medici sau clinici) sunt stabiliți în alte state membre, iar VTSI a înscris în facturile emise numărul de identificare în scopuri de TVA al acestora.
- 11 Procesul este descris de Bundesfinanzhof astfel: medicul sau clinica trimite către VTSI țesutul cartilaginos prelevat de la pacient prin biopsie. VTSI tratează țesutul pentru a putea extrage condrocite. După prepararea în propria plasmă sanguină într-un incubator, acestea sunt multiplicare prin cultură, în general pentru o perioadă de trei până la patru săptămâni. Celulele rezultate sunt eventual implantate într-o membrană de colagen pentru a crea un „pansament cartilaginos”. În ambele cazuri, acestea sunt trimise medicului curant al pacientului sau clinicii pentru a fi reimplantate în corpul pacientului.
- 12 VTSI a considerat că aceste servicii nu erau supuse TVA-ului din moment ce au fost prestate pentru clienți din alte state membre.
- 13 În schimb, Finanzamt a considerat că erau supuse TVA-ului și, prin decizia din 17 decembrie 2003, a stabilit taxa pe cifra de afaceri datorată de VTSI, aferentă anului 2002.
- 14 În cadrul procedurii de contestare a acestei decizii și, ulterior, în fața Finanzgericht Köln, VTSI a susținut că realizarea de culturi de celule cartilaginoase 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 „lucrărilor 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 auto-logă) 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 „lucrări” 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 reclamantă și client.
- 18 Instanța de trimitere consideră că livrarea celulelor cartilaginoase 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 cartilagin. 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 cartilaginos 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 cartilaginos și realizarea ulterioară a unei culturi de celule reprezintă «lucrări» 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 încheiată o convenție scrisă expresă 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 cartilaginos 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 cartilaginos 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, Rep., p. I-5053, 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 jurisprudență 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 speță, este cert că procesul care constă în prelevarea de țesut cartilaginos în vederea extragerii de celule cu care să se realizeze culturi pentru a fi reimplantate în corpul unui pacient are în general un obiectiv terapeutic.
- 26 Desigur, serviciile specifice prestate de VTSI reprezintă doar o parte din întregul proces. Totuși, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 23 din concluzii, acestea sunt o parte indispensabilă, inerentă și inseparabilă a acestuia, niciuna dintre etape neputând fi realizată în mod eficient izolat de celelalte.
- 27 Rezultă din ceea ce precedă că extragerea de celule de cartilaj articular din țesutul cartilaginos prelevat de la o ființă umană și realizarea ulterioară a unei culturi de celule în vederea reimplantării lor în scopuri terapeutice se încadrează în noțiunea „prestare de îngrijiri medicale” prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (c) din A șasea directivă. În plus, o astfel de interpretare este conformă cu obiectivul reducerii costurilor de îngrijire a sănătății urmărit de această dispoziție (a se vedea Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P., C-106/05, Rec., p. I-5123, punctul 29).
- 28 În această privință, este irelevant faptul că serviciile respective sunt prestate de personal de laborator ai 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler, C-141/00, Rec., p. I-6833, punctul 41, și Hotărârea L.u.P., citată anterior, punctul 39).
- 29 Pe de altă parte, trebuie adăugat că 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, prin analogie, Hotărârea CopyGene, citată anterior, punctul 51).

- 30 Referitor la argumentul invocat de guvernul german, potrivit căruia calificarea serviciilor în discuție drept „prestare de îngrijiri medicale” ar putea fi contrară principiului de neutralitate fiscală în măsura în care „pansamentul cartilagos” produs de VTSI ar fi comparabil din punct de vedere funcțional cu un produs farmaceutic, care nu ar fi scutit de TVA, este suficient să se constate că o calificare a unui serviciu drept „prestare de îngrijiri medicale” nu poate depinde decât de natura sa proprie, fără a fi relevant dacă un produs farmaceutic alternativ este sau nu este disponibil.
- 31 Astfel, după 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 încă înlocuite, dar există această posibilitate în viitor, astfel încât cele două categorii sunt în continuă evoluție.
- 32 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că 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 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.

Cu privire la prima întrebare

- 33 Având în vedere răspunsul la a doua întrebare, nu este necesar să se răspundă 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 cartilaginios 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