



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
NILO JÄÄSKINEN
 prezentate la 25 octombrie 2012¹

Cauza C-360/11

**Comisia Europeană
împotriva**

Regatului Spaniei

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru — Directiva 2006/112/CE — Anexa III punctele 3 și 4 — Cotă redusă de TVA — Livrări de bunuri cărora le pot fi aplicate cote reduse — Produse farmaceutice utilizate pentru îngrijirea sănătății, prevenirea bolilor și ca tratament în scopuri medicale și veterinară — Echipamente medicale, materiale auxiliare și alte aparate destinate atenuării sau tratării handicapurilor, pentru utilizarea personală exclusivă a persoanelor cu handicap”

I – Introducere

1. Potrivit dreptului Uniunii în materia taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), statele membre pot aplica o cotă redusă de TVA produselor farmaceutice și anumitor dispozitive medicale. Comisia a introdus prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor împotriva Regatului Spaniei, întrucât consideră că acest stat membru a aplicat o cotă redusă de TVA unor categorii mai largi de bunuri decât cele prevăzute la punctele 3 și 4 din anexa III la Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”)².

2. Regatul Spaniei solicită respingerea acțiunii. În opinia acestuia, categoriile de bunuri și de servicii care figurează în anexa III la Directiva TVA nu sunt definite suficient de clar pentru a justifica o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor.

II – Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3. Articolul 96 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard [de] TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.”

1 — Limba originală: engleza.

2 — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

4. Articolul 98 din secțiunea 2 a Directivei TVA, intitulată „Cote reduse”, prevede:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[...]”

5. Punctul 3 din anexa III la Directiva TVA (denumit în continuare „categoria 3”) privește livrarea următoarelor bunuri:

„produsele farmaceutice de tipul celor utilizate pentru îngrijirea sănătății, prevenirea bolilor și ca tratament în scopuri medicale și veterinare, inclusiv produsele folosite în scopul contracepției și protecției igienice feminine”.

6. Punctul 4 din anexa III la Directiva TVA (denumit în continuare „categoria 4”) privește livrarea următoarelor bunuri și prestarea următoarelor servicii:

„echipamentele medicale, materialele auxiliare și alte aparate destinate atenuării sau tratării handicapurilor, pentru utilizarea personală exclusivă a persoanelor cu handicap, inclusiv repararea respectivelor bunuri, și livrarea de scaune de copii pentru automobil”.

Dreptul național

7. Articolul 91 primul paragraf alineatul 1 punctele 5 și 6 din Legea spaniolă privind TVA-ul (Ley española del IVA)³ prevede aplicarea unei cote reduse de TVA livrării următoarelor bunuri:

„5. Medicamente de uz veterinar și substanțe medicamentoase care pot fi utilizate în mod obișnuit și adecvat în producerea de medicamente.

6. Aparate și materiale auxiliare, inclusiv ochelari cu lentile de corecție și lentile de contact, care, privite în mod obiectiv, pot fi utilizate, în esență sau în principal, pentru atenuarea deficiențelor fizice ale oamenilor și ale animalelor, inclusiv pentru atenuarea limitării capacității acestora de a se mișca sau de a comunica.

Dispozitive medicale, materiale, echipamente și aparate care, privite în mod obiectiv, pot fi utilizate numai pentru prevenirea, diagnosticarea, tratarea, atenuarea sau vindecarea bolilor sau afecțiunilor oamenilor sau ale animalelor.

În această categorie nu sunt incluse produsele cosmetice și produsele destinate igienei personale, exclusiv tampoanele igienice, tampoanele interne și absorbantele zilnice.”

8. Articolul 91 al doilea paragraf alineatul 1 punctul 3 din Legea spaniolă privind TVA-ul prevede aplicarea unei cote reduse de TVA livrării următoarelor bunuri:

„Medicamente de uz uman, precum și substanțe medicamentoase, forme farmaceutice și produse intermediare care pot fi utilizate în mod obișnuit și corespunzător pentru obținerea de medicamente.”

3 — Legea nr. 37/1992.

III – Procedura precontencioasă

9. Prin scrisoarea din 22 martie 2010, Comisia a informat Regatul Spaniei că, în opinia sa, regimul cotelor reduse de TVA prevăzut la articolul 91 primul paragraf alineatul 1 punctele 5 și 6 și la articolul 91 al doilea paragraf alineatul 1 punctul 3 din Legea spaniolă privind TVA-ul încalcă obligațiile care îi revin în temeiul Directivei TVA.

10. La 28 mai 2010, Regatul Spaniei a răspuns că apreciază că dispozițiile spaniole privind cotele reduse de TVA sunt în conformitate cu Directiva TVA.

11. Comisia a considerat că argumentele prezentate de Regatul Spaniei nu sunt suficiente și, la 25 noiembrie 2010, a emis un aviz motivat prin care a solicitat Regatului Spaniei să ia măsurile necesare într-un anumit termen.

12. Întrucât, în răspunsul său la avizul motivat, Regatul Spaniei și-a menținut opinia conform căreia dispozițiile spaniole privind bunurile cărora le sunt aplicate cote reduse de TVA sunt în conformitate cu legislația Uniunii, Comisia a decis să formuleze prezenta acțiune.

IV – Procedura în fața Curții

13. Prin cererea formulată la 8 iulie 2011, Comisia Europeană solicită Curții să constate că Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 98 din Directiva TVA coroborat cu anexa III la directivă, întrucât aplică o cotă redusă de TVA următoarelor categorii de bunuri:

- 1) Substanțe medicamentoase care pot fi utilizate în mod obișnuit și adecvat în producerea de medicamente (articolul 91 primul paragraf alineatul 1 punctul 5 și articolul 91 al doilea paragraf alineatul 1 punctul 3 din Legea spaniolă privind TVA-ul).
- 2) Dispozitive medicale, materiale, echipamente sau aparate care, privite în mod obiectiv, pot fi utilizate numai pentru prevenirea, diagnosticarea, tratarea, atenuarea sau vindecarea unor boli sau afecțiuni ale oamenilor sau ale animalelor, dar care nu sunt „destinate în mod normal atenuării sau tratării handicapurilor, pentru utilizarea personală exclusivă a persoanelor cu handicap” (articolul 91 primul paragraf alineatul 1 punctul 6 din Legea spaniolă privind TVA-ul).
- 3) Aparare și materiale auxiliare care pot fi utilizate, în esență sau în principal, pentru atenuarea handicapurilor fizice ale animalelor (articolul 91 primul paragraf alineatul 1 punctul 6 din Legea spaniolă privind TVA-ul).
- 4) Aparare și materiale auxiliare care pot fi utilizate, în esență sau în principal, pentru atenuarea handicapurilor umane, dar care nu sunt destinate utilizării personale exclusive de către „persoanele cu handicap”; sensul dat în mod obișnuit acestui termen trebuie prezumat diferit și mai restrâns decât cel al termenului „persoane bolnave” (articolul 91 primul paragraf alineatul 1 punctul 6 prima teză din Legea spaniolă privind TVA-ul).

14. De asemenea, Comisia solicită obligarea Regatului Spaniei la plata cheltuielilor de judecată.

V – Admisibilitatea

15. Fără să invoce o excepție formală de inadmisibilitate, Regatul Spaniei a subliniat în răspunsul său la cererea Comisiei că aceasta din urmă a introdus efectiv în cererea sa un motiv suplimentar în ceea ce privește aplicarea unei cote reduse de TVA „produselor intermediare”, deși această obiecție nu a fost formulată în procedura precontencioasă.

16. Întrucât nu s-a invocat o excepție formală de inadmisibilitate, vom analiza motivele Comisiei astfel cum au fost prezentate în cadrul cererii adresate Curții. În plus, considerăm că includerea sau excluderea noțiunii „produs intermediar” în obiectul prezentei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor nu influențează în niciun fel rezultatul acțiunii.

VI – Apreciere

A – Observații introductive

17. De la bun început, trebuie să se amintească faptul că sistemul comun al TVA-ului din Uniunea Europeană „este necesar să conducă, chiar și în cazul în care cotele și scutirile nu sunt pe deplin armonizate, la o neutralitate în domeniul concurenței, astfel încât, pe teritoriul fiecărui stat membru, bunurile și serviciile similare să suporte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea lanțului de producție și de distribuție”⁴. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, introducerea și menținerea cotelor reduse de TVA sunt permise numai dacă nu încalcă principiul neutralității fiscale⁵.

18. De asemenea, trebuie observat de la bun început că regimul cotelor reduse de TVA reprezintă o excepție de la regula generală conform căreia sunt aplicabile cote standard de TVA. Potrivit jurisprudenței constante a Curții, dispozițiile care au caracter de derogare de la un principiu sunt de strictă interpretare și aceasta se aplică și în cazul cotelor reduse de TVA⁶.

19. Având în vedere aceste considerații, trebuie amintit că, cu cât există mai multe livrări de bunuri și prestări de servicii care sunt supuse unei cote reduse de TVA sau care sunt scutite integral de la plata TVA-ului, cu atât devine mai important să se definească în mod clar grupurile de bunuri și de servicii cărora li se aplică o cotă redusă de TVA sau care sunt scutite de această taxă. Cota redusă de TVA nu poate fi aplicată decât livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii incluse în categoriile enumerate în anexa III la Directiva TVA. Întrucât acestea au caracter de derogare, domeniul lor de aplicare este de strictă interpretare.

20. Regatul Spaniei nu contestă afirmația Comisiei conform căreia categoriile 3 și 4 ar trebui să fie de strictă interpretare, însă susține că, întrucât noțiunile utilizate în aceste dispoziții nu au fost definite în legislația Uniunii, nu este clar care sunt produsele care intră în domeniul lor de aplicare. Potrivit Regatului Spaniei, această situație a impus interpretarea dispozițiilor în cauză pe baza legislației naționale în materie de sănătate.

4 — A se vedea considerentul (7) al Directivei TVA.

5 — A se vedea Hotărârea din 3 aprilie 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, Rep., p. I-1817, punctul 42 și jurisprudența citată).

6 — A se vedea Hotărârea din 18 ianuarie 2001, Comisia/Spania (C-83/99, Rec., p. I-445, punctul 19 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 18 martie 2010, Erotic Center (C-3/09, Rep., p. I-2361, punctul 15).

21. Trebuie de asemenea amintit că, atât din cerințele aplicării uniforme a dreptului Uniunii, cât și din principiul egalității de tratament rezultă că termenii unei dispoziții din dreptul Uniunii care nu face nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare ale acesteia trebuie să primească în toată Uniunea o interpretare autonomă și uniformă care trebuie obținută ținând seama de contextul dispoziției și de obiectivul urmărit prin reglementarea respectivă⁷.

22. Noțiunile utilizate în cuprinsul categoriilor 3 și 4 fac parte din dispozițiile de drept al Uniunii care nu fac trimitere la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare ale acestora⁸. Cu toate acestea, ținând cont de faptul că obiectivele socio-politice ale sistemului cotei reduse de TVA nu pot fi îndeplinite fără a lua în considerare împrejurările specifice din fiecare stat membru, raportarea definițiilor utilizate în cadrul sistemelor naționale privind cota redusă de TVA la dispozițiile altor legislații naționale poate fi justificată ca atare și poate fi chiar rezonabilă, cu condiția ca aceste definiții să nu extindă domeniul de aplicare al dispozițiilor din Directiva TVA care constituie o derogare de la sistemul general.

23. În acest context, ar trebui amintit că regimul cotelor reduse de TVA nu a intenționat să elimine în mod absolut puterea de apreciere a statelor membre în ceea ce privește stabilirea bunurilor și a serviciilor cărora li se va aplica o cotă redusă de TVA. Aceasta se întâmplă, cel puțin în parte, deoarece ar fi nepractică și ineficientă o încercare de a pune la dispoziție, la nivelul întregii Uniuni Europene, liste detaliate de bunuri și de servicii.

24. Această intenție este, fără nicio îndoială, evidentă într-un raport privind revizuirea domeniului de aplicare al anexei H la A șasea directivă TVA⁹, în care Comisia a rezumat contextul istoric al categoriilor enumerate în anexă în modul următor:

„În locul unor discuții interminabile despre ceea ce ar trebui sau ceea ce nu ar trebui inclus într-o anumită categorie, Consiliul nu a trebuit decât să fie de acord, în linii mari, cu privire la o definiție generală a fiecărei categorii la nivel comunitar (și anume, în esență, să decidă asupra a ceea ce nu intră în domeniul de aplicare al unei categorii). Ulterior, sub rezerva respectării acestei definiții generale (prin abținere de la extinderea domeniului de aplicare al unei categorii), fiecare stat membru a fost liber să utilizeze, în cadrul legislației sale de transpunere a directivei, propria sa definiție a categoriilor în discuție în funcție de grupul specific de produse sau de servicii cărora acesta a dorit să le aplice cota redusă”¹⁰.

25. Prin urmare, ar trebui să se ajungă la concluzia că necesitatea ca domeniul de aplicare și semnificația categoriilor 3 și 4 la nivelul Uniunii să fie de strictă interpretare, ținând seama atât de modul de redactare a acestora, cât și de contextul și de scopurile lor¹¹, nu se opune ca statele membre să stabilească produsele specifice cărora li se aplică o cotă redusă de TVA, atât timp cât acestea intră în domeniul de aplicare al categoriilor 3 și 4.

26. Vom analiza domeniul de aplicare al categoriilor 3 și 4 în ordinea motivelor prezentei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor prezentate de Comisie.

7 — A se vedea, cu titlu de exemplu, Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 24 și jurisprudența citată).

8 — Potrivit articolului 100 din Directiva TVA, pe baza unui raport al Comisiei, Consiliului îi revine sarcina să revizuiască din doi în doi ani sfera de aplicare a cotelor reduse și să modifice, dacă este necesar, lista de bunuri și de servicii stabilite în anexa III.

9 — 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, denumită în continuare „A șasea directivă TVA”). Anexa H la A șasea directivă TVA a fost transferată în anexa III la Directiva TVA în versiunea reformată, fără a se modifica modul de formulare a punctelor 3 și 4.

10 — A se vedea Raportul Comisiei către Consiliu în conformitate cu articolul 12 alineatul (4) și cu articolul 28 alineatul (2) litera (g) din A șasea directivă 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 [COM(94) 584 final, p. 14].

11 — A se vedea Hotărârea NCC Construction Danmark, punctul 23 și jurisprudența citată.

B – Primul motiv: substanțe medicamentoase care pot fi utilizate în mod obișnuit și adecvat în producerea de medicamente

27. Prin intermediul primului motiv al acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, Comisia consideră că aplicarea unei cote reduse de TVA substanțelor medicamentoase care pot fi utilizate în mod obișnuit și adecvat în producerea de medicamente, astfel cum este prevăzută la articolul 91 primul paragraf alineatul 1 punctul 5 și la articolul 91 al doilea paragraf alineatul 1 punctul 3 din Legea spaniolă privind TVA-ul, este interzisă de Directiva TVA.

28. Potrivit Comisiei, categoria 3 permite statelor membre să aplice o cotă redusă de TVA produselor care îndeplinesc două condiții. În primul rând, aceste produse trebuie să fie „produse farmaceutice” și, în al doilea rând, ele trebuie să fie „utilizate pentru îngrijirea sănătății, prevenirea bolilor și ca tratament în scopuri medicale și veterinară”.

29. Comisia susține că substanțele medicamentoase nu sunt incluse în categoria 3, întrucât acestea nu sunt produse finite și, așadar, nu se poate considera că sunt „utilizate pentru îngrijirea sănătății, prevenirea bolilor și ca tratament în scopuri medicale și veterinară”. Comisia susține că, dacă legiuitorul Uniunii ar fi intenționat să includă în categoriile enumerate în anexa III la Directiva TVA și substanțele utilizate în producerea bunurilor, acest lucru ar fi fost menționat în mod expres. De exemplu, categoria 1 din anexa III include, în plus față de „alimente”, „animalele vii, semințele, plantele și ingredientele utilizate în mod normal în prepararea alimentelor”.

30. Regatul Spaniei susține că substanțele medicamentoase sunt produse farmaceutice în sensul categoriei 3. Regatul Spaniei afirmă că, în absența unei definiții la nivelul dreptului Uniunii, recurgerea la o definiție din dreptul național este justificată. Noțiunea de substanță medicamentoasă utilizată în Legea spaniolă privind TVA-ul își are originea într-o lege spaniolă (Legea nr. 25/1990), care a fost abrogată. Potrivit autorităților spaniole, această noțiune este diferită de noțiunea de materii prime [materias primas] utilizată în legea în vigoare (Legea nr. 29/2006), iar livrării acesteia nu i se aplică o cotă redusă de TVA.

31. Suntem de acord cu interpretarea Comisiei cu privire la criteriile aplicabile bunurilor cărora li se poate aplica o cotă redusă de TVA în temeiul categoriei 3. În consecință, prima întrebare este dacă substanțele medicamentoase care pot fi utilizate în mod obișnuit și adecvat în producerea de medicamente sunt produse farmaceutice.

32. Comisia sugerează că noțiunea de produs farmaceutic trebuie considerată similară cu noțiunea de medicament definită la articolul 1 din Directiva 2001/83/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 6 noiembrie 2001 de instituire a unui cod comunitar cu privire la medicamentele de uz uman¹² în ceea ce privește următoarele:

„Orice substanță sau combinație de substanțe prezentată ca având proprietăți pentru tratarea sau pentru prevenirea bolilor umane.

Sunt considerate, de asemenea, medicamente orice substanță sau combinație de substanțe care se poate administra oamenilor în vederea stabilirii unui diagnostic medical sau pentru restabilirea, corectarea sau modificarea funcțiilor fiziologice la oameni.”

12 — JO L 311, p. 67, Ediție specială, 13/vol. 33, p. 3.

33. Majoritatea versiunilor lingvistice utilizează expresii diferite în cuprinsul categoriei 3 și la articolul 1 din Directiva 2001/83/CE¹³. Comisia arată că în versiunile germane termenul „Arzneimittel” este utilizat totuși în ambele dispoziții. Acesta este într-adevăr un termen cu o semnificație mai restrânsă decât „produs farmaceutic”, însă pare a fi o excepție de la tendința mai generală de a utiliza expresii diferite.

34. În opinia noastră, este clar că medicamentele sunt produse farmaceutice, însă nu suntem siguri dacă este corect să se presupună că și reciproca este valabilă, astfel cum sugerează Comisia. Cele două directive urmăresc obiective destul de diferite și, fără o trimitere expresă la o definiție din cadrul celeilalte directive, ne abținem să stabilim o legătură între ele.

35. În plus, definiția medicamentului de la articolul 1 din Directiva 2001/83/CE raportează această noțiune la îngrijirea medicală a oamenilor. La rândul său, noțiunea de produs farmaceutic utilizată în cadrul categoriei 3 include de asemenea uzul veterinar. Considerăm că se urmărește ca expresia „produs farmaceutic” utilizată în cadrul categoriei 3 să aibă o semnificație mai largă decât termenul „medicament”, astfel cum este definit în Directiva 2001/83/CE.

36. În opinia noastră, al doilea criteriu, care impune ca produsele să fie „utilizate pentru îngrijirea sănătății, prevenirea bolilor și ca tratament în scopuri medicale și veterinare”, este criteriul decisiv pentru a stabili dacă categoria 3 se opune aplicării unei cote reduse de TVA substanțelor medicamentoase care pot fi utilizate în mod obișnuit și adecvat în producerea de medicamente.

37. Modul de formulare a categoriei 3 leagă definiția noțiunii de produs farmaceutic de utilizarea sa. Acesta indică faptul că produsele farmaceutice au ajuns la o anumită etapă a procesului lor de fabricație în care pot fi „utilizate pentru îngrijirea sănătății, prevenirea bolilor și ca tratament în scopuri medicale și veterinare”. Această etapă avansată reflectă și obiectivele regimului cotei reduse de TVA.

38. Taxa pe valoarea adăugată are drept obiectiv impozitarea bunurilor destinate consumului propriu și este suportată, ca atare, de consumatorul final¹⁴. Regimul cotei reduse de TVA are drept scop atenuarea impactului TVA-ului asupra consumatorilor finali pentru bunurile considerate ca fiind de strictă necesitate, precum produsele farmaceutice și echipamentul medical pentru persoanele cu handicap¹⁵.

39. Pare a fi clar că substanțele medicamentoase utilizate pentru obținerea produselor farmaceutice nu pot fi vândute consumatorilor finali ca atare, ci numai sub formă de componente ale produsului finit. Totuși, în măsura în care aceste substanțe medicamentoase sunt de asemenea „utilizate pentru îngrijirea sănătății, prevenirea bolilor și ca tratament în scopuri medicale și veterinare” și sunt introduse pe piață pentru a fi cumpărate de consumatori, nu există niciun motiv pentru care să nu le poată fi aplicată o cotă redusă de TVA.

40. Este de asemenea clar că, în cazul în care produselor farmaceutice li se aplică o cotă redusă de TVA, aceasta le este aplicată indiferent de forma farmaceutică sau de dozajul lor. Neutralitatea fiscală impune ca bunurile similare aflate în concurență unul cu celălalt să fie supuse unei cote uniforme pentru a elimina denaturarea concurenței. Simpla diferență în ceea ce privește forma fizică sub care sunt vândute bunurile, de exemplu, sub formă de tablete sau sub formă lichidă, nu poate justifica în sine un tratament diferit privind TVA-ul.

13 — De exemplu, în limba engleză, „pharmaceutical product” și „medicinal product”, în limba franceză, „les produits pharmaceutiques” și „médicament”, și în limba italiană „prodotti farmaceutici” și „medicinale”.

14 — A se vedea, cu titlu de exemplu, Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, punctul 24 și jurisprudența citată).

15 — A se vedea Hotărârea din 3 mai 2001, Comisia/Franța (C-481/98, Rec., p. I-3369, punctul 32).

41. Prin urmare, apreciem că este clar că aplicarea unei cote reduse de TVA substanțelor medicamentoase care pot fi utilizate în mod obișnuit și adecvat în producerea de medicamente nu poate fi considerată ca fiind în conformitate cu Directiva TVA decât dacă aceste substanțe medicamentoase sunt „utilizate pentru îngrijirea sănătății, prevenirea bolilor și ca tratament în scopuri medicale și veterinare” și sunt introduse pe piață pentru a fi cumpărate de consumatori.

42. Prin urmare, considerăm că primul motiv invocat de Comisie trebuie să fie admis.

C – Al doilea motiv: dispozitive medicale, materiale, echipamente și aparate utilizate numai pentru prevenirea, diagnosticarea, tratarea, atenuarea sau vindecarea bolilor sau afecțiunilor oamenilor sau ale animalelor

43. Prin intermediul celui de al doilea motiv al acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, Comisia consideră că aplicarea unei cote reduse de TVA în cazul dispozitivelor medicale, al materialelor, al echipamentelor sau al aparatelor care, privite în mod obiectiv, pot fi utilizate numai pentru prevenirea, diagnosticarea, tratarea, atenuarea sau vindecarea unor boli sau afecțiuni ale oamenilor sau ale animalelor, dar care nu sunt „destinate în mod normal atenuării sau tratării handicapurilor, pentru utilizarea personală exclusivă a persoanelor cu handicap” prevăzută la articolul 91 primul paragraf alineatul 1 punctul 6 din Legea spaniolă privind TVA-ul, nu este în conformitate cu Directiva TVA, întrucât aceste bunuri nu sunt incluse în categoriile 3 și 4.

44. În ceea ce privește categoria 4, argumentul Comisiei este structurat în două părți. În primul rând, echipamentele medicale utilizate în scopuri veterinare nu sunt incluse în categoria 4, care se referă la echipamente medicale, materiale auxiliare și aparate pentru utilizarea exclusivă a oamenilor. În al doilea rând, categoria 4 se referă la utilizarea personală exclusivă, excluzând, așadar, utilizarea generală.

45. Regatul Spaniei susține că noțiunea de produse farmaceutice utilizată în cadrul categoriei 3 include și dispozitivele medicale, întrucât articolul 168 TFUE a grupat termenii „medicamente” și „dispozitive de uz medical” sub același obiectiv al protejării sănătății publice, precizând că protecția acordată unuia dintre acestea trebuie să îl acopere și pe celălalt¹⁶. Potrivit Regatului Spaniei, această interpretare nu lipsește de sens categoria 4, întrucât aceasta se referă la o utilizare foarte specifică a dispozitivelor medicale care nu sunt acoperite de noțiunea „produs farmaceutic” utilizată în cadrul categoriei 3. Includerea în categoria 3 a dispozitivelor medicale care nu sunt destinate acestei utilizări specifice, dar care sunt „utilizate pentru îngrijirea sănătății, prevenirea bolilor și ca tratament în scopuri medicale și veterinare”, nu este, în opinia acestuia, o concluzie contradictorie.

46. Interpretarea extensivă a produselor farmaceutice adoptată de Regatul Spaniei a determinat ca autoritatea fiscală spaniolă (Dirección General de Tributos, denumită în continuare „DGT”) să aplice o cotă de TVA de 8 %, de exemplu, în cazul aparatelor pentru măsurarea tensiunii arteriale, al termometrelor, al acelor și al materialelor utilizate în acupunctură, precum și în cazul mănușilor, al măștilor, al halatelor și al bonetelor de uz medical.

47. Pentru început, trebuie să fim de acord cu Comisia în ceea ce privește faptul că articolul 168 TFUE nu prezintă relevanță în acest context, întrucât dispoziția menționată se referă numai la calitatea și la securitatea medicamentelor și a dispozitivelor medicale.

16 — Articolul 168 alineatul (4) litera (c) TFUE enumeră „măsurile care instituie standarde înalte de calitate și de securitate a medicamentelor și a dispozitivelor de uz medical” ca obiect al îndeplinirii obiectivelor prevăzute de articolul 168 TFUE.

48. În ceea ce privește argumentul Regatului Spaniei conform căruia produsele farmaceutice includ dispozitive medicale în afara celor menționate în categoria 4, considerăm că modul de formulare și structura categoriilor 3 și 4 sunt evidente. Dacă s-ar fi intenționat într-adevăr ca produsele farmaceutice să includă dispozitive medicale în afara celor menționate în categoria 4, ar fi fost mai simplu să fi avut o singură categorie care să includă toate „produsele farmaceutice” și care să conțină de asemenea utilizarea specifică precizată în categoria 4 decât două categorii distincte, mai specifice.

49. Majoritatea versiunilor lingvistice ale Directivei TVA utilizează un termen care derivă din termenul latin *pharmaceuticus*, care are semnificația „medicamente” în cadrul categoriei 3. Așadar, factorul relevant care determină ca bunurile să intre în această categorie îl reprezintă compoziția chimică sau biochimică¹⁷ a bunurilor, iar nu numai scopul utilizării acestora, respectiv prevenirea, diagnosticarea, atenuarea, tratarea sau vindecarea bolilor.

50. Modul de formulare a categoriei 4 atribuie următoarele criterii echipamentelor medicale cărora le poate fi aplicată o cotă redusă de TVA: aceste bunuri trebuie să fie „pentru utilizarea personală exclusivă a persoanelor cu handicap”. Cu privire la acest mod de formulare, pot fi aduse două observații: în primul rând, categoria 4 se referă la dispozitive medicale utilizate în mod exclusiv pentru oameni, fără a se menționa uzul veterinar. În al doilea rând, aplicarea unei cote reduse de TVA dispozitivelor medicale este rezervată „utilizării *personale* exclusive”, ceea ce exclude utilizarea generală.

51. Se poate presupune că dacă legiuitorul ar fi intenționat să includă și echipamente medicale de uz veterinar, astfel cum a procedat în cazul produselor farmaceutice din categoria 3, acestea ar fi fost incluse în mod expres în categoria 4. În consecință, este evident că aplicarea unei cote reduse de TVA în cazul dispozitivelor medicale, al materialelor, al echipamentului și al aparatelor care nu pot fi utilizate decât pentru prevenirea, diagnosticarea, tratarea, atenuarea sau vindecarea bolilor sau afecțiunilor la om sau la animale nu este conformă cu Directiva TVA.

52. Din modul de formulare a categoriei 4 rezultă la fel de evident că aceasta exclude utilizarea generală a echipamentelor medicale, a materialelor auxiliare sau a altor aparate utilizate în îngrijirea sănătății pentru prevenirea sau diagnosticarea bolilor de către, de exemplu, medici și asistenți medicali, în spitale sau în clinici. Orice utilizare generală a produselor farmaceutice, chiar în interpretarea extensivă sugerată de Regatul Spaniei, ar fi exclusă de la aplicarea unei cote reduse de TVA. În diferitele versiuni lingvistice utilizate, nu pare a exista o variație a cerinței privind utilizarea personală a echipamentului¹⁸.

53. Astfel cum am observat mai sus, obiectivul aplicării excepției cotelor reduse de TVA este unul socio-politic, destinat să reducă sarcina care le revine particularilor în ceea ce privește TVA-ul aferent bunurilor considerate de strictă necesitate. Aplicarea unei cote reduse de TVA bunurilor care sunt utilizate de profesioniști în cursul furnizării de îngrijiri medicale, furnizare care, la rândul său, poate fi scutită de TVA în temeiul articolului 132 din Directiva TVA, nu este compatibilă cu acest obiectiv.

54. În consecință, considerăm că aplicarea unei cote reduse de TVA în cazul livrării de dispozitive medicale, de materiale, de echipamente și de aparate care, privite în mod obiectiv, pot fi utilizate numai pentru prevenirea, diagnosticarea, tratarea, atenuarea sau vindecarea unor boli sau afecțiuni ale oamenilor sau ale animalelor, dar care nu sunt „destinate în mod normal atenuării sau tratării handicapurilor pentru utilizarea personală exclusivă a persoanelor cu handicap”, nu este inclusă în domeniul de aplicare al categoriilor 3 și 4.

55. Prin urmare, concluzionăm că al doilea motiv invocat de Comisie trebuie să fie admis.

17 — Amintim că, înainte ca evoluția biotehnologică să permită producția sintetică a hormonilor umani, în tratamentul de substituție al bolilor precum hipotiroidismul și diabetul insulino-dependent au fost utilizați hormoni de origine animală.

18 — De exemplu, versiunea spaniolă a punctului 4 din anexa III utilizează expresia „uso personal y exclusivo”.

D – *Al treilea motiv: materiale auxiliare și echipamente care pot fi utilizate, în esență sau în principal, pentru atenuarea handicapurilor fizice ale animalelor*

56. Al treilea motiv invocat de Comisie în cadrul acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor privește aplicarea unei cote reduse de TVA materialelor auxiliare și echipamentelor care pot fi utilizate, în esență sau în principal, pentru atenuarea handicapurilor fizice ale animalelor. Potrivit Comisiei, aceasta nu este în conformitate cu categoria 4, întrucât dispoziția în cauză nu face nicio referire la animale. Comisia susține că dispoziția spaniolă nu intră nici sub incidența categoriei 3, întrucât aceste bunuri nu sunt produse farmaceutice.

57. Regatul Spaniei susține că dispozitivele medicale și veterinare sunt produse farmaceutice în sensul urmărit de categoria 3.

58. Modul de redactare a categoriei 4, care include echipamente medicale, materiale auxiliare și alte aparate nu face nicio referire la uzul veterinar al acestor dispozitive. Întrucât categoria 3 menționează în mod expres uzul veterinar, se poate concluziona că, dacă legiuitorul Uniunii ar fi intenționat să includă echipamente pentru atenuarea și tratarea handicapurilor animalelor, acesta ar fi formulat categoria 4 în conformitate cu această intenție.

59. Având în vedere de asemenea că medicina veterinară a fost separată de medicina umană și în alte domenii ale regimului TVA-ului¹⁹, se impune să concluzionăm că aplicarea unei cote reduse de TVA materialelor auxiliare și echipamentelor care pot fi utilizate, în esență și în principal, pentru atenuarea handicapurilor fizice ale animalelor nu este în conformitate cu Directiva TVA.

60. Prin urmare, concluzionăm că al treilea motiv invocat de Comisie trebuie să fie admis.

E – *Al patrulea motiv: materiale auxiliare și echipamente utilizate, în esență sau în principal, pentru atenuarea handicapurilor oamenilor, dar care nu sunt destinate utilizării personale exclusive a „persoanelor cu handicap”*

61. Prin intermediul celui de al patrulea motiv, Comisia consideră că aplicarea unei cote reduse de TVA în cazul materialelor auxiliare și al echipamentelor medicale utilizate, în esență sau în principal, pentru atenuarea handicapurilor fizice ale oamenilor, dar care nu sunt destinate utilizării personale exclusive a „persoanelor cu handicap”, nu este în conformitate cu Directiva TVA, întrucât categoria 4 nu include echipamente medicale destinate utilizării generale. Comisia susține de asemenea că interpretarea adoptată de Spania pentru termenul „persoane cu handicap” este prea extensivă, fiind, în practică, sinonimă cu „persoane bolnave”.

62. Regatul Spaniei argumentează că, în absența unei definiții de drept al Uniunii a termenului „persoane cu handicap”, acesta a definit „persoane cu handicap” în conformitate cu terminologia utilizată de Organizația Mondială a Sănătății (OMS). Potrivit Regatului Spaniei, aceasta conduce la interpretarea, inclusiv în materie fiscală, conform căreia termenul „persoane cu handicap” indică toate persoanele aflate în incapacitate din cauza unei boli.

19 — În Hotărârea din 24 mai 1988, Comisia/Italia (122/87, Rec., p. 2685), Curtea a statuat că serviciile prestate de chirurgii veterinari nu puteau fi scutite de TVA, cu toate că acordarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiilor medicale și paramedicale era scutită de la plata TVA-ului.

63. Din modul de redactare a categoriei 4 rezultă în mod clar că regimul cotelor reduse de TVA este destinat echipamentelor medicale care sunt pentru utilizarea exclusivă a persoanelor cu handicap și că această utilizare trebuie să fie personală, adică nu generală, astfel cum s-a arătat mai sus. Această concluzie dă naștere la două întrebări: în primul rând, cum trebuie interpretat termenul „persoane cu handicap” în cadrul regimului Uniunii privind TVA-ul și, în al doilea rând, dacă „utilizarea exclusivă” include și utilizarea menționată la articolul 91 primul paragraf alineatul 1 punctul 6 prima teză din Legea spaniolă privind TVA-ul.

64. În ceea ce privește interpretarea termenului „persoane cu handicap” utilizat în categoria 4, considerăm că, în absența unei definiții exprese a termenului în contextul TVA-ului, se poate face referire la definiția dată în Convenția Națiunilor Unite privind drepturile persoanelor cu handicap, la care Uniunea Europeană este parte²⁰, conform căreia „[p]ersoanele cu handicap sunt acele care au incapacități fizice, mentale, intelectuale sau senzoriale pe termen lung, care, în interacțiune cu diferite bariere, pot împiedica participarea lor deplină și efectivă la viața socială în condiții de egalitate cu ceilalți”²¹.

65. Astfel cum sugerează cele de mai sus, o parte esențială a definiției persoanelor cu handicap este incapacitatea care împiedică pe termen lung funcționarea normală a unei persoane în cadrul societății. În opinia noastră, cauza incapacității nu prezintă relevanță, întrucât noțiunea „persoane cu handicap” utilizată în categoria 4 este suficient de largă pentru a include și incapacitățile rezultate în urma unei boli grave sau cronice, fără a fi sinonimă cu termenul „persoane bolnave”²².

66. Domeniul de aplicare al categoriei 4 este limitat și de condiția conform căreia cota redusă de TVA poate fi aplicată numai echipamentelor medicale, materialelor auxiliare și aparatelor destinate utilizării *personale* exclusive a persoanelor cu handicap. Aceasta exclude utilizarea generală a bunurilor care, deși utilizate pentru atenuarea sau tratarea handicapurilor fizice, sunt utilizate în spitale, centre de sănătate, clinici sau alte instituții care acordă îngrijiri persoanelor cu handicap. Aceasta exclude de asemenea bunurile care le sunt necesare persoanelor cu handicap, însă care au și alte utilizări.

67. Anumite bunuri pot fi destinate atât utilizării de către persoanele cu handicap, cât și în alte scopuri. Curtea a considerat că scopul livrării unui bun poate indica într-adevăr dacă acestui bun i se poate sau nu i se poate aplica o cotă redusă de TVA²³. În contextul prezentei proceduri, ar fi totuși imposibil să se asigure, în practică, faptul că de cota redusă de TVA beneficiază numai persoanele cu handicap, care, în mod evident, se intenționează să fie beneficiarii regimului de cote reduse de TVA.

68. Comitetul TVA a afirmat în liniile sale directoare că „statele membre pot aplica o cotă redusă de TVA produselor destinate în mod specific persoanelor cu handicap (echipamente medicale, materiale auxiliare și alte aparate similare) și care sunt cumpărate sau utilizate în mod normal (permanent sau temporar) numai de persoanele cu handicap pentru atenuarea sau tratarea afecțiunilor lor. Produsele

20 — Decizia Consiliului din 26 noiembrie 2009 privind încheierea de către Comunitatea Europeană a Convenției Națiunilor Unite privind drepturile persoanelor cu handicap (2010/48/CE) (JO 2010, L 23, p. 35).

21 — Convenția privind drepturile persoanelor cu handicap, *Recueil des traités des Nations unies*, vol. 2515, p. 3.

22 — A se vedea de asemenea prin analogie Hotărârea din 11 iulie 2006, Chacón Navas (C-13/05, Rec., p. I-6467, punctul 44), în care Curtea concluzionează că noțiunile „handicap” și „boală” nu pot fi interpretate ca fiind sinonime în contextul Directivei 2000/78/CE a Consiliului din 27 noiembrie 2000 de creare a unui cadru general în favoarea egalității de tratament în ceea ce privește încadrarea în muncă și ocuparea forței de muncă (JO L 303, p. 16, Ediție specială, 05/vol. 6, p. 7).

23 — A se vedea Hotărârea din 3 martie 2011, Comisia/Țările de Jos (C-41/09, Rep., p. I-831, punctul 57), în care Curtea a constatat că livrările de cai în vederea sacrificării pentru a fi utilizați în prepararea produselor alimentare pot fi supuse unei cote reduse de TVA, deși livrările de cai nu pot fi, în general, supuse unei cote reduse de TVA.

utilizate în mod normal în alte scopuri (de exemplu, telefoanele fără cablu) sunt excluse din această dispoziție, la fel și echipamentele medicale și materialele auxiliare destinate utilizării generale, care nu sunt destinate în mod specific pentru persoanele cu handicap (de exemplu, echipamentele cu raze X)”²⁴.

69. Comisia a propus recent includerea în categoria 4 a echipamentelor sau a aparatelor special proiectate sau adaptate pentru persoanele cu handicap (de exemplu, tastaturi Braille, mașini special adaptate etc.) care nu sunt eligibile pentru cotele reduse, chiar dacă răspund aceluiași nevoi²⁵, însă aceste modificări nu au fost incluse în Directiva 2009/47/CE de modificare a Directivei TVA²⁶.

70. În acest context, ar trebui amintit că, în afara cotelor reduse de TVA, există alte metode disponibile statelor membre care doresc să atenueze sarcina financiară a persoanelor cu handicap cărora le sunt necesare echipamente care pot fi utilizate și în alte scopuri.

71. În consecință, suntem de opinie că domeniul de aplicare al categoriei 4 exclude aplicarea unei cote reduse de TVA bunurilor utilizate, în esență sau în principal, de persoanele cu handicap.

72. Prin urmare, concluzionăm că al patrulea motiv invocat de Comisie trebuie să fie admis.

VII – Concluzie

73. În temeiul acestor considerații, propunem Curții:

- 1) Să constate că Regatul Spaniei nu a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 98 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu anexa III la aceeași directivă, întrucât a aplicat o cotă redusă de TVA următoarelor categorii de bunuri:
 - Substanțe medicamentoase care pot fi utilizate în mod obișnuit și adecvat în producerea de medicamente.
 - Dispozitive medicale, materiale, echipamente și aparate care, privite în mod obiectiv, pot fi utilizate numai pentru prevenirea, diagnosticarea, tratarea, atenuarea sau îngrijirea unor boli sau afecțiuni ale oamenilor sau ale animalelor, dar care nu sunt „destinate în mod normal atenuării sau tratării handicapurilor, pentru utilizarea personală exclusivă a persoanelor cu handicap”.
 - Aparate și materiale auxiliare care pot fi utilizate, în esență sau în principal, pentru atenuarea handicapurilor fizice ale animalelor.
 - Aparate și materiale auxiliare utilizate, în esență sau în principal, pentru atenuarea handicapurilor oamenilor, dar care nu sunt destinate utilizării personale exclusive a persoanelor cu handicap.
- 2) Să oblige Regatul Spaniei la plata cheltuielilor de judecată.

24 — A se vedea liniile directoare ale Comitetului TVA, care au fost elaborate în urma celei de a 54-a ședințe din 16-18 februarie 1998, disponibile la adresa:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/vat_committee/2012_guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

25 — COM(2008) 428 final.

26 — JO L 116, p. 18.