

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-412 din 2015 TMD Gesellschaft. Regimul TVA la livrările de plasmă de proveniență umană utilizată la producția de medicamente.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

5 octombrie 2016

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoare adăugată – Directiva 2006/112/CE – Scutiri pentru anumite activități de interes general – Articolul 132 alineatul (1) litera (d) – Livrare de organe, sânge și lapte, de proveniență umană – Conținut – Plasmă din sânge uman transformată și utilizată în scopuri industriale”

În cauza C-412/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen, Germania), prin decizia din 24 martie 2015, primită de Curte la 28 iulie 2015 în procedura

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

împotriva

Finanzamt Kassel II – Hofgeismar,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, și domnii D. Šváby, J. Malenovský (raportor), M. Safjan și M. Vilaras, judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 28 aprilie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, de T. Dennisen și de T. Otto, Rechtsanwälte, precum și de U. Prinz, Steuerberater;
- pentru guvernul german, de T. Henze, de J. Möller și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér, de G. Koós și de M. Bóra, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de B.-R. Killmann, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 2 iunie 2016,

pronunță prezenta

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (denumită în continuare „TMD”), societate cu sediul în Germania, care administrează un centru de donare a sângelui, pe de o parte, și Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (Administrația fiscală din Kassel, Germania, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) a activității, efectuată de TMD, de livrare a plasmei destinate producerii de medicamente.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

4 Titlul IX din această directivă, intitulat „Scutiri”, cuprinde printre altele un capitol 2, referitor la „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, și un capitol 4, intitulat „Scutiri pentru operațiunile intracomunitare”.

5 Articolul 132 alineatul (1) din directiva menționată, care figurează în acest capitol 2, prevede:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(b) spitalizarea și îngrijirea medicală și activitățile conexe asigurate de organisme de drept public sau, în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, asigurate de spitale, centre de tratament medical sau diagnoză și alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător;

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

(d) livrarea de organe, sânge și lapte, de proveniență umană;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(e) prestarea de servicii efectuată în cadrul profesiei lor de către tehnicienii dentari și livrarea de proteze dentare de către dentiști și tehnicieni dentari;

[...]"

Dreptul german

6 Articolul 4 punctul 17 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”), în versiunea aplicabilă în litigiul principal, are următorul cuprins:

„Printre operațiunile prevăzute la articolul 1 alineatul 1 punctul 1, sunt scutite de TVA:

[...]

a) livrarea de organe, sânge și lapte, de proveniență umană.”

7 Articolul 15 din UStG reglementează dreptul de deducere a taxei achitate în amonte. Acesta este redactat, în versiunea aplicabilă litigiului principal, după cum urmează:

„(1) Antreprenorul poate deduce următoarele taxe achitate în amonte:

1. taxele legal datorate pentru livrări și alte prestări efectuate în favoarea acestuia de un alt antreprenor [...]

(2) Este exclusă de la dreptul de deducere taxa achitată în amonte pentru livrările, importul și achiziția intracomunitară de bunuri sau pentru celelalte prestații pe care antreprenorul le utilizează în vederea următoarelor operațiuni:

1. operațiunile scutite;

[...]

(3) Excluderea de la dreptul de deducere a TVA-ului potrivit alineatului 2 nu intervine atunci când operațiunile:

1. în cazurile prevăzute la alineatul 2 prima teză punctul 1

a) sunt scutite de TVA în temeiul articolului 4 punctele 1-7 [...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

8 TMD administrează un centru de donare a sângelui. Activitatea sa constă în a preleva, prin intermediul unui proces de inginerie chimică, plasmă sanguină de la donatori și în a o amesteca cu o soluție anticoagulantă care conține printre altele citrat de sodiu. Apoi, acest amestec este prelucrat prin centrifugare în vederea extragerii anumitor elemente. Elementele menționate sunt recoltate și livrate în stare congelată unor întreprinderi din sectorul farmaceutic.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

9 În cadrul activității sale, TMD a livrat respectivul tip de plasmă societății X AG, cu sediul în Elveția. Aceasta a ridicat plasma de la TMD și a transportat-o la diferitele ei unități de producție situate în alte state membre ale Uniunii, în scopul preparării medicamentelor.

10 TMD a considerat că plasma pe care o livra producătorilor de medicamente nu intra sub incidența scutirii pentru livrările de sânge uman. În declarația sa privind TVA-ul pentru anul 2008, TMD a solicitat, așadar, administrației fiscale deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru operațiuni în legătură cu livrările sale de plasmă.

11 Administrația fiscală a considerat, în schimb, că livrările de plasmă având ca destinație alte state membre ale Uniunii erau operațiuni scutite de TVA și, în consecință, a refuzat deducerea taxei aferente intrărilor.

12 În declarațiile sale pentru anii 2009 și 2010, pe care administrația fiscală le-a acceptat, TMD nu a dedus taxa aferentă intrărilor.

13 La data de 7 decembrie 2012, TMD a solicitat o rectificare a sumelor calculate cu titlu de TVA pentru perioada cuprinsă între anul 2008 și anul 2010. Aceasta a solicitat recunoașterea dreptului de deducere a taxelor achitate în amonte în legătură cu livrările de plasmă. În susținerea cererii sale, a arătat că livrările intracomunitare de plasmă pentru care solicita deducerea taxelor achitate în amonte nu erau operațiuni scutite de TVA în temeiul articolului 4 punctul 17 litera a) din UStG întrucât, în opinia acestei societăți, era vorba în fapt despre livrări de „plasmă-sursă” către întreprinderi farmaceutice în scopul fracționării pentru producerea de medicamente.

14 Administrația fiscală a respins cererile de rectificare prin decizia din 7 mai 2013, împotriva căreia TMD a formulat o acțiune la instanța de trimitere.

15 În susținerea acțiunii sale, TMD a arătat că livrarea de plasmă destinată producerii de medicamente nu constituie o livrare de sânge în sensul articolului 4 punctul 17 litera a) din UStG sau al articolului 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112.

16 În aceste condiții, Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen, Germania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că livrarea de sânge uman include și livrarea de plasmă extrasă din sângele uman?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, acest lucru se aplică și plasmei care nu este utilizată în mod direct în scopuri terapeutice, ci servește exclusiv producerii de medicamente?

3) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare, pentru a clasifica plasma drept «sânge», prezintă relevanță numai destinația aleasă sau și orice posibilitate ipotetică de utilizare a plasmei?”

Cu privire la cererea de redeschidere a procedurii orale

17 Prin scrisoarea din 13 iunie 2016, TMD a solicitat redeschiderea procedurii orale pentru motivul că, în esență, la punctul 49 din concluziile avocatului general există o eroare obiectivă.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

18 În această privință, trebuie amintit că Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene și Regulamentul de procedură al Curții nu prevăd posibilitatea ca părțile să depună observații în răspuns la concluziile prezentate de avocatul general (Ordonanța din 4 februarie 2000, Emesa Sugar, C-17/98, EU:C:2000:69, punctul 2, și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, punctul 29).

19 Curtea poate, desigur, astfel cum reiese din articolul 83 din Regulamentul de procedură al acesteia, să dispună oricând, după ascultarea avocatului general, redeschiderea fazei orale a procedurii, în special atunci când consideră că nu este suficient de lămurită sau atunci când o parte a invocat, după închiderea acestei faze, un fapt nou de natură să aibă o influență decisivă asupra deciziei Curții sau atunci când cauza trebuie soluționată pe baza unui argument care nu a fost pus în discuția părților.

20 Cu toate acestea, Curtea consideră, după ascultarea avocatului general, că dispune de toate elementele necesare pentru a se pronunța în prezenta cauză.

21 Având în vedere considerațiile care precedă, Curtea apreciază că nu este necesar să dispună redeschiderea fazei orale a procedurii.

Cu privire la întrebările preliminare

22 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că livrările de sânge uman pe care statele membre sunt obligate să le scutească în temeiul acestei dispoziții vizează și livrările de plasmă extrasă din sângele uman atunci când această plasmă nu este utilizată în mod direct în scopuri terapeutice, ci servește exclusiv producerii de medicamente.

23 În temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112, statele membre scutesc livrările de organe, sânge și lapte, de proveniență umană.

24 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, noțiunile care figurează la acest articol 132 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 (Hotărârea din 26 februarie 2015, VDP Dental Laboratory și alții, C-144/13, C-154/13 și C-160/13, EU:C:2015:116, punctul 44).

25 Or, noțiunea „sânge uman”, prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112, nu este definită de Directiva 2006/112.

26 În aceste condiții, semnificația și sfera de aplicare ale acestei noțiuni trebuie stabilite conform sensului obișnuit în limbajul curent, ținând cont în același timp de contextul în care se utilizează noțiunea respectivă și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 octombrie 2012, Ketelä, C-592/11, EU:C:2012:673, punctul 51 și jurisprudența citată).

27 În ceea ce privește sensul său obișnuit, este necesar să se arate că noțiunea „sânge uman” face referire la un element al corpului uman constituit din mai multe componente lipsite de autonomie, de natură complementară, a căror acțiune sinergică permite irigarea tuturor organelor și țesuturilor.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 28 Unul dintre aceste componente complementare este plasma, mai exact lichidul care servește la transportul altor componente ale sângelui uman prin corp.
- 29 Mai întâi, în ceea ce privește contextul general, trebuie amintit că, potrivit articolului 3 alineatul (2) litera (c) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, este interzisă utilizarea corpului uman și a părților sale, ca atare, ca sursă de profit.
- 30 În continuare, în ceea ce privește finalitatea ansamblului dispozițiilor articolului 132 din Directiva 2006/112, trebuie amintit că prin acest articol se urmărește scutirea de TVA a anumitor activități de interes general în vederea facilitării accesului la anumite servicii, precum și a livrării anumitor bunuri, evitând costurile suplimentare care ar apărea dacă ar fi supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 februarie 2015, VDP Dental Laboratory și alții, C-144/13, C-154/13 și C-160/13, EU:C:2015:116, punctele 43 și 45, precum și jurisprudența citată).
- 31 În sfârșit, în ceea ce privește articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112, este necesar să se arate că această dispoziție se referă, la fel ca punctele (b), (c) și (e) ale aceluiași alineat, la operațiuni direct legate de îngrijirea sănătății sau care au o finalitate terapeutică.
- 32 Prin urmare, scutirea livrării de sânge uman prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretată ca fiind menită să garanteze că livrarea produselor care contribuie la îngrijirea sănătății sau care au o finalitate terapeutică nu devine inaccesibilă din cauza costurilor sporite ale acestor produse în cazul în care livrarea lor ar fi supusă TVA-ului (a se vedea prin analogie Hotărârea din 26 februarie 2015, VDP Dental Laboratory și alții, C-144/13, C-154/13 și C-160/13, EU:C:2015:116, punctul 46, precum și jurisprudența citată).
- 33 Ținând seama de cele de mai sus, livrarea de sânge uman, inclusiv livrarea plasmei care intră în compoziția sa, trebuie să intre sub incidența scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112 atunci când această livrare contribuie în mod direct la activități de interes general, și anume atunci când plasma livrată este utilizată în mod direct pentru îngrijirea sănătății sau în scopuri terapeutice.
- 34 În aceste condiții, trebuie amintit că termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 132 din Directiva 2006/112 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 (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 28 iulie 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, punctul 23, precum și Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punctul 34 și jurisprudența citată).
- 35 Rezultă de aici că, în schimb, plasma așa-numită „industrială”, respectiv plasma a cărei livrare nu contribuie în mod direct la activități de interes general, nu poate să intre sub incidența scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112 în cazul în care este destinată a fi integrată într-o producție industrială, în special în vederea producerii de medicamente.
- 36 În consecință, numai plasma destinată efectiv unei utilizări terapeutice directe intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112.
- 37 Întrucât, pentru a beneficia de această scutire, este necesar ca plasma să fie alocată unui anumit tip de activitate de interes general, împrejurarea că o plasmă destinată unei utilizări industriale poate, teoretic, să facă obiectul unei utilizări terapeutice directe, presupunând că este dovedită, nu poate

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

însemna că aceasta trebuie să beneficieze de regimul de scutire prevăzut în vederea limitării costului numai pentru plasma alocată efectiv unei utilizări terapeutice directe.

38 Or, din dosarul aflat pe rolul Curții reiese că o plasmă precum cea în discuție în litigiul principal nu este destinată unor scopuri de îngrijire a sănătății sau terapeutice, ci unor scopuri exclusiv farmaceutice.

39 În aceste condiții, o astfel de plasmă nu poate intra sub incidența scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112.

40 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că livrările de sânge uman pe care statele membre sunt obligate să le scutească în temeiul acestei dispoziții nu vizează livrările de plasmă extrasă din sângele uman atunci când această plasmă nu este utilizată în mod direct în scopuri terapeutice, ci servește exclusiv producerii de medicamente.

Cu privire la cheltuielile de judecată

41 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 a treia) declară:

Articolul 132 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că livrările de sânge uman pe care statele membre sunt obligate să le scutească în temeiul acestei dispoziții nu vizează livrările de plasmă extrasă din sângele uman atunci când această plasmă nu este utilizată în mod direct în scopuri terapeutice, ci servește exclusiv producerii de medicamente.

Semnături