

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-597/17. Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și Bart Vandendries, aplicarea scutirii de TVA pentru servicii medicale. Nelimitarea scutirii de înscrierea într-un organism profesional.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

27 iunie 2019

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul (1) litera (c) – Scutiri – Profesii medicale și paramedicale – Chiropraxie și osteopatie – Articolul 98 – Anexa III, punctele 3 și 4 – Medicamente și dispozitive medicale – Cotă redusă – Furnizare în cadrul unor intervenții sau al unor tratamente cu caracter terapeutic – Cotă normală – Furnizare în cadrul unor intervenții sau al unor tratamente cu caracter estetic – Principiul neutralității fiscale – Menținerea efectelor unei reglementări naționale incompatibile cu dreptul Uniunii”

În cauza C-597/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Grondwettelijk Hof (Curtea Constituțională, Belgia), prin decizia din 28 septembrie 2017, primită de Curte la 16 octombrie 2017, în procedura

Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și Bart Vandendries,

Belgische Unie van Osteopaten și alții,

Plast.Surg. BVBA și alții,

Belgian Society for Private Clinics VZW și alții

împotriva

Ministerraad,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din doamna C. Toader, președintă de cameră, și domnii L. Bay Larsen (raportor) și M. Safjan, judecători,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și Bart Vandendries, de E. Maes și de M. Deneff, advocaten;

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

- pentru Belgische Unie van Osteopaten și alții, de B. Hermans și de J. Bosquet, avocatul, și de H. Van den Keybus, avocate;
- pentru Plast.Surg. BVBA și alții, de T. De Gendt, avocat;
- pentru guvernul belgian, de J.-C. Halleux, de P. Cottin și de C. Pochet, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de D. Colas, de E. de Moustier și de A. Alidière, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și de P. Vanden Heede, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 98, a articolului 132 alineatul (1) literele (b), (c) și (e), a articolului 134 și a punctelor 3 și 4 din anexa III la 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și Bart Vandendries, Belgische Unie van Osteopaten și alții, Plast.Surg. BVBA și alții și Belgian Society for Private Clinics VZW și alții, pe de o parte, și Ministerraad (Consiliul de miniștri, Belgia), pe de altă parte, în legătură cu o cerere de anulare a unor dispoziții de drept belgian referitoare la modalitățile de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) prestării de îngrijiri medicale, precum și livrărilor de medicamente și de dispozitive medicale.

Cadrul juridic

Directiva 2006/112

3 Articolul 96 din Directiva 2006/112 prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard a 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.”

4 Potrivit articolului 98 din această directivă:

„(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 Articolul 132 alineatul (1) din directiva menționată are următorul cuprins:

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

„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;

[...]

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

[...]”

6 Articolul 134 din aceeași directivă prevede:

„Livrarea de bunuri sau prestarea de servicii nu este scutită, în temeiul articolului 132 alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n), în următoarele cazuri:

(a) atunci când livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite;

(b) atunci când scopul principal al livrării sau prestării este obținerea de venituri suplimentare pentru organismul în cauză prin operațiuni care se află în concurență directă cu cele efectuate de întreprinderile comerciale supuse TVA.”

7 Anexa III la Directiva 2006/112, intitulată „Lista livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse prevăzute la articolul 98”, menționează la punctul 3 „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”.

8 La punctul 4 din această anexă figurează „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 belgian

9 Articolul 110 din wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (Legea de stabilire a unor măsuri privind consolidarea înființării de locuri de muncă și creșterea puterii de cumpărare) din 26 decembrie 2015 (*Belgisch Staatsblad*, 30 decembrie 2015, p. 80634, denumită în continuare „Legea din 26 decembrie 2015”), prevede:

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

„Articolului 44 din Codul privind taxa pe valoarea adăugată, înlocuit prin Legea din 28 decembrie 1992 și modificat ultima dată prin Legea din 12 mai 2014, i se aduc următoarele modificări:

a) alineatul 1 se înlocuiește cu următorul text:

«§ 1 Sunt scutite de taxă prestările de servicii efectuate în cadrul exercitării activității lor obișnuite de următoarele persoane:

1° medici, stomatologi, kinetoterapeuți.

Scutirea menționată la punctul 1 nu se aplică serviciilor prestate de medici și care au ca obiect intervenții și tratamente cu caracter estetic:

a) atunci când aceste intervenții și tratamente nu sunt incluse în nomenclatura serviciilor medicale acoperite de asigurările obligatorii de sănătate și de invaliditate;

b) atunci când, cu toate că au fost incluse în nomenclatura serviciilor medicale acoperite de asigurările obligatorii de sănătate și de invaliditate, aceste intervenții și tratamente nu îndeplinesc condițiile privind dreptul de rambursare prevăzute în dispozițiile referitoare la asigurările obligatorii de sănătate și la despăgubire.

2. moașe, asistenți medicali, infirmieri,

3. practicieni care exercită o profesie paramedicală recunoscută și reglementată, în ceea ce privește prestațiile lor de natură paramedicală, care figurează în nomenclatura serviciilor de sănătate acoperite de asigurările obligatorii de sănătate și de invaliditate.»

b) Alineatul 2 punctul 1 se înlocuiește cu următorul text:

«1. a) Spitalizarea și îngrijirea medicală, precum și prestările de servicii și livrările de bunuri conexe acestora, efectuate de spitale și unități de psihiatrie, clinici, secții ambulatorii în exercitarea activității lor obișnuite.

Sunt excluse de la scutirea prevăzută la litera a) spitalizarea și îngrijirea medicală, precum și prestările de servicii și livrările de bunuri conexe acestora, care privesc intervențiile și tratamentele menționate la alineatul 1 punctul 1 al doilea paragraf,

b) Transportul bolnavilor și al răniților cu mijloace de transport special echipate în acest scop.»

10 Instanța de trimitere precizează că, în temeiul articolului 1 al doilea paragraf litera a) din koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt (Decretul regal nr. 20 de stabilire a cotelor taxei pe valoarea adăugată și de clasificare a bunurilor și serviciilor în funcție de aceste cote) din 20 iulie 1970 (*Belgisch Staatsblad*, 31 iulie 1970, p. 7920), medicamentele și dispozitivele medicale sunt supuse în mod normal în Belgia cotei reduse de TVA de 6 %.

Litigiul principal și întrebările preliminare

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

11 Chiropractori, osteopați, chirurghi plasticieni și anumite uniuni profesionale au introdus în fața instanței de trimitere, în lunile mai și iunie ale anului 2016, acțiuni având ca obiect, printre altele, anularea articolului 110 din Legea din 26 decembrie 2015.

12 Acțiunile introduse de chiropractori, de osteopați și de unele dintre uniunile lor profesionale se întemeiază în special pe o pretinsă încălcare a articolului 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112. Aceștia consideră că articolul 110 din legea menționată este incompatibil cu această dispoziție întrucât limitează, fără o justificare rezonabilă, scutirea de TVA pe care o prevede la practicienii unei profesii medicale sau paramedicale reglementate, statut de care nu beneficiază, în temeiul dreptului belgian, profesiile de chiropractor și de osteopat.

13 În ceea ce privește acțiunile introduse de chirurghi plasticieni, acestea se întemeiază în special pe existența, în dreptul belgian, a unei diferențe de tratament nejustificate între medicamentele sau dispozitivele medicale furnizate în cadrul unor intervenții și al unor tratamente cu caracter estetic și cele furnizate în cadrul unor intervenții și al unor tratamente cu caracter terapeutic, în condițiile în care numai cele din urmă ar fi supuse unei cote reduse de TVA.

14 Instanța de trimitere arată, pe de altă parte, că Consiliul de miniștri i-a cerut, în subsidiar, să mențină, în mod tranzitoriu, efectele dispozițiilor pe care aceasta ar decide, dacă este cazul, să le anuleze, pentru a permite legiuitorului belgian să pună reglementarea națională în discuție în litigiul principal în conformitate cu Directiva 2006/112.

15 Din decizia de trimitere reiese că această cerere este întemeiată, pe de o parte, pe problemele bugetare și administrative, precum și pe insecuritatea juridică pentru destinatarii serviciilor în cauză pe care le-ar determina anularea dispozițiilor în discuție în litigiul principal cu efect retroactiv și, pe de altă parte, pe încălcarea acestei directive pe care ar determina-o aplicarea regimului în vigoare înainte de adoptarea Legii din 26 decembrie 2015.

16 În acest context, Grondwettelijk Hof (Curtea Constituțională, Belgia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva [2006/112] trebuie interpretat în sensul că prevede că scutirea menționată se aplică, atât în ceea ce privește terapiile convenționale, cât și cele neconvenționale, numai practicienilor care exercită o profesiune medicală sau paramedicală reglementată de dispozițiile naționale în domeniul prestării de îngrijiri medicale și care îndeplinesc cerințele prevăzute de aceste dispoziții, precum și în sensul că sunt excluse de la această scutire persoanele care nu îndeplinesc aceste cerințe, dar sunt membre ale unei asociații profesionale a chiropractorilor sau osteopaților și respectă condițiile impuse de această asociație?

2) În special din perspectiva principiului neutralității fiscale, articolul 132 alineatul (1) literele (b), (c) și (e), articolul 134 și articolul 98 din Directiva [2006/112] coroborate cu punctele 3 și 4 din anexa III la această directivă trebuie interpretate:

a) în sensul că se opun unei dispoziții naționale care prevede aplicarea unei cote reduse de TVA în cazul medicamentelor și dispozitivelor medicale furnizate în cadrul unei intervenții sau al unui tratament cu caracter terapeutic, în condițiile în care medicamentelor și dispozitivelor medicale furnizate în cadrul unei intervenții sau al unui tratament cu caracter pur estetic sau care sunt în strânsă legătură cu acestea li se aplică cota standard de TVA.

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

b) sau în sensul că permit tratamentul egal al celor două cazuri menționate sau chiar impun un astfel de tratament?

3) Curtea Constituțională are obligația să mențină temporar consecințele dispozițiilor care trebuie anulate [din cauza incompatibilității lor deja constatate cu Directiva 2006/112], precum și eventual pe cele ale dispozițiilor care trebuie anulate în tot sau în parte în cazul în care din răspunsul dat la prima sau la a doua întrebare reiese că acestea sunt contrare dreptului Uniunii Europene, pentru ca legiuitorul [național] să fie pus în situația de a le pune în conformitate cu acesta?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

17 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că limitează aplicarea scutirii pe care o prevede la prestațiile efectuate de practicieni care exercită o profesie medicală sau paramedicală reglementată de legislația statului membru în cauză.

18 Trebuie subliniat de la bun început că 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 (JO 1977, L 145, p. 1) și articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în același mod și că, prin urmare, jurisprudența Curții referitoare la prima dintre aceste dispoziții este adecvată pentru a servi drept fundament pentru interpretarea celei de a doua (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 iunie 2010, Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punctul 27).

19 Dintr-o interpretare literală a articolului 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 reiese că o prestație trebuie scutită dacă îndeplinește două condiții, și anume, pe de o parte, să constituie o prestare de îngrijiri medicale și, pe de altă parte, să fie efectuată în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 27, precum și Hotărârea din 27 aprilie 2006, Solleveld și van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 și C-444/04, EU:C:2006:257, punctul 23).

20 Din decizia de trimitere reiese că practicienii care exercită profesiile în discuție în litigiul principal efectuează într-adevăr o prestare de îngrijiri medicale, din moment ce propun tratamente care sunt desfășurate în scopul de a îngriji și, în măsura posibilului, de a vindeca boli sau anomalii de sănătate.

21 În acest context, întrebarea adresată vizează numai să precizeze domeniul de aplicare al celei de a doua condiții menționate la punctul 19 din prezenta hotărâre, determinând dacă numai profesiunile reglementate de legislația statului membru respectiv pot fi considerate că fiind „profesii medicale și paramedicale” în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.

22 În această privință, trebuie subliniat că, deși această condiție implică limitarea scutirii pe care o prevede la anumite profesii specifice, nu reiese din textul acestei dispoziții că legiuitorul Uniunii ar fi înțeles să impună statelor membre în cauză să limiteze beneficiul acestei scutiri doar la profesiunile care sunt reglementate de legislația lor.

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

23 Astfel, chiar din textul dispoziției menționate reiese să aceasta nu definește ea însăși noțiunea de „profesiuni medicale și paramedicale”, ci face trimitere, cu privire la acest aspect, la definiția care a fost reținută de dreptul intern al statelor membre (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 aprilie 2006, Solleveld și van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 și C-444/04, EU:C:2006:257, punctul 28).

24 În aceste condiții, statele membre dispun, în scopul mai ales de a asigura o aplicare corectă și simplă a scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, de o putere de apreciere pentru a defini profesiile în exercitarea cărora prestarea de îngrijiri medicale este scutită de TVA și în special pentru a determina ce calificări sunt necesare pentru exercitarea acestor profesii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 aprilie 2006, Solleveld și van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 și C-444/04, EU:C:2006:257, punctele 29, 30 și 32).

25 Această putere de apreciere nu este totuși nelimitată, în sensul că statele membre trebuie să țină seama, pe de o parte, de obiectivul urmărit de această dispoziție, care este de a garanta că scutirea se aplică numai prestării de îngrijiri medicale care este furnizată de prestatori care posedă calificările profesionale necesare, și, pe de altă parte, de principiul neutralității fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 aprilie 2006, Solleveld și van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 și C-444/04, EU:C:2006:257, punctele 31, 36 și 37).

26 Statele membre trebuie astfel, în primul rând, să garanteze respectarea acestui obiectiv, asigurându-se că scutirea prevăzută la dispoziția menționată se aplică numai prestării de îngrijiri medicale care prezintă un nivel de calitate suficient (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 aprilie 2006, Solleveld și van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 și C-444/04, EU:C:2006:257, punctul 37).

27 Deși revine statelor membre sarcina de a verifica dacă prestatorii de servicii de îngrijire respectivi dispun de calificările profesionale necesare în acest scop (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 aprilie 2006, Solleveld și van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 și C-444/04, EU:C:2006:257, punctele 37 și 38), această cerință nu implică în mod necesar ca acești prestatori să exercite o profesie reglementată de legislația statului membru în cauză, în măsura în care alte moduri eficiente de control al calificărilor lor profesionale pot fi imaginate, în funcție de organizarea profesiunilor medicale și paramedicale în acest stat membru.

28 În al doilea rând, statele membre trebuie să respecte principiul neutralității fiscale, care se opune posibilității ca prestări similare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (Hotărârea din 27 aprilie 2006, Solleveld și van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 și C-444/04, EU:C:2006:257, punctul 39 și jurisprudența citată).

29 Or, această cerință nu implică nici că beneficiul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 este în mod necesar rezervat practicienilor care exercită o profesie reglementată de legislația statului membru în cauză, din moment ce nu se poate exclude, în mod general și absolut, ca practicieni care nu intră sub incidența unei astfel de profesii să poată dispune de calificările necesare pentru a asigura îngrijiri de o calitate suficientă pentru a fi considerate asemănătoare cu cele propuse de membrii unei astfel de profesii, în special dacă aceștia au urmat o formare oferită de o instituție de învățământ recunoscută de către acest stat membru.

30 În plus, din jurisprudența Curții reiese că cadrul de reglementare al statului membru vizat nu constituie decât un element printre altele care trebuie luate în considerare pentru a stabili dacă o persoană impozabilă are calificările profesionale necesare pentru a i se aplica această scutire (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 aprilie 2006, Solleveld și van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 și C-444/04, EU:C:2006:257, punctele 46 și 50), ceea ce implică faptul că apartenența

prestatorilor de îngrijiri medicale la o profesie reglementată nu poate constitui o condiție care ar trebui în mod necesar să fie impusă de statele membre în acest scop.

31 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu limitează aplicarea scutirii pe care o prevede la prestațiile efectuate de practicieni ai unei profesii medicale sau paramedicale reglementate de legislația statului membru în cauză.

Cu privire la a doua întrebare

Cu privire la admisibilitate

32 Guvernul belgian susține că a doua întrebare este lipsită de obiect și că nu necesită, în consecință, niciun răspuns. Astfel, reglementarea belgiană nu ar varia cota de TVA aplicabilă medicamentelor și dispozitivelor medicale în funcție de utilizarea lor și nu ar prevedea, așadar, aplicarea unor cote diferite în cazul în care acestea sunt furnizate în cadrul unor intervenții sau al unor tratamente cu caracter terapeutic mai degrabă decât în cadrul unor intervenții sau al unor tratamente cu caracter estetic.

33 În această privință, din decizia de trimitere reiese că, potrivit instanței de trimitere, reglementarea belgiană în discuție în litigiul principal ar putea face obiectul mai multor interpretări. În acest context, a doua întrebare vizează în special să determine dacă este necesar să se înlăture, în temeiul dreptului Uniunii, interpretarea acestei reglementări potrivit căreia ar trebui aplicate cote diferite de TVA medicamentelor și dispozitivelor medicale în funcție de utilizarea lor.

34 Prin urmare, dacă guvernul belgian consideră că o astfel de interpretare a reglementării menționate este în orice caz exclusă, rezultă că acest argument se bazează pe o interpretare a dreptului național diferită de cea reținută de instanța de trimitere.

35 Or, dintr-o jurisprudență constantă a Curții reiese că, în cadrul sistemului de cooperare judiciară prevăzut la articolul 267 TFUE, nu revine Curții competența de a se pronunța cu privire la interpretarea dispozițiilor naționale și nici de a statua sau de a verifica dacă interpretarea pe care instanța de trimitere o dă acestora este corectă (Hotărârea din 26 martie 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, punctul 51 și jurisprudența citată), ci să ia în considerare, în cadrul repartizării competențelor între aceasta din urmă și instanțele naționale, contextul de fapt și normativ, astfel cum este definit în decizia de trimitere, în care se încadrează întrebările preliminare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2010, Fundación Gala-Salvador Dalí și VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, punctul 21).

36 Rezultă că trebuie să se declare admisibilă cea de a doua întrebare.

Cu privire la fond

37 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 98, articolul 132 alineatul (1) literele (b), (c) și (e) și articolul 134 din Directiva 2006/112 coroborate cu punctele 3 și 4 din anexa III la această directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care stabilește o diferență de tratament între medicamentele și dispozitivele medicale furnizate în cadrul unor intervenții sau al unor tratamente cu caracter terapeutic, pe de o parte, și medicamentele și dispozitivele medicale furnizate în cadrul unor intervenții sau al unor tratamente cu caracter exclusiv estetic, pe de altă parte, excluzându-le pe acestea din urmă de la beneficiul cotei reduse de TVA aplicabile celor dintâi.

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

38 Cu titlu introductiv, este necesar să se arate că, deși conținutul celei de a doua întrebări vizează în special articolele 132 și 134 din Directiva 2006/112, motivele deciziei de trimitere referitoare la această întrebare nu se referă la aceste dispoziții și indică, dimpotrivă, că întrebarea menționată are drept singur obiect să precizeze dacă dreptul Uniunii exclude ca anumitor medicamente și anumitor dispozitive medicale să li se poată aplica cota normală de TVA, fiind excluse de la cota redusă de TVA prevăzută la articolul 98 din această directivă coroborat cu punctele 3 și 4 din anexa III la aceasta atunci când un stat membru a făcut alegerea de a aplica această cotă redusă altor medicamente și altor dispozitive medicale.

39 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la a doua întrebare prin referire la articolul 98 din Directiva 2006/112, răspunsul la această întrebare neaducând atingere aplicării eventuale a regimului de scutire de TVA impus la articolul 132 alineatul (1) litera (b) din această directivă medicamentelor și dispozitivelor medicale care sunt indispensabile operațiunilor vizate la această dispoziție și aplicării regimului de scutire care rezultă din articolul 132 alineatul (1) literele (c) și (e) din directiva menționată pentru medicamente și pentru dispozitivele medicale care sunt strict necesare la momentul prestațiilor acoperite de aceste dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, punctul 34).

40 În ceea ce privește medicamentele și dispozitivele medicale care nu sunt acoperite de astfel de regimuri de scutire, trebuie amintit că, potrivit articolului 96 din Directiva 2006/112, aceeași cotă de TVA, și anume cota standard stabilită de fiecare stat membru, este, în principiu, aplicabilă livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 20 și jurisprudența citată).

41 Prin derogare de la acest principiu, articolul 98 din această directivă prevede posibilitatea de a aplica cote reduse de TVA categoriilor de livrări de bunuri și de prestări de servicii care figurează în anexa III la directiva menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 21, și Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 22).

42 Acest regim derogatoriu este aplicabil, în ceea ce privește medicamentele și dispozitivele medicale, bunurilor care îndeplinesc condițiile substanțiale enunțate la punctele 3 sau 4 din această anexă.

43 În această privință, trebuie arătat că, deși punctul 3 din anexa menționată nu vizează produsele farmaceutice decât în măsura în care acestea sunt de tipul celor utilizate pentru îngrijirea sănătății, prevenirea bolilor și ca tratament în scopuri medicale și veterinare, această condiție nu este, în sine, de natură să implice că medicamentele furnizate în cadrul unor intervenții sau al unor tratamente cu caracter exclusiv estetic nu pot beneficia de o cotă redusă de TVA, în măsura în care condiția menționată se referă la utilizarea normală a produselor pe care le vizează, iar nu la utilizarea practică a acestora.

44 În această privință, reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că legiuitorul Uniunii a prevăzut doar facultatea statelor membre de a aplica o cotă redusă de TVA livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii incluse în categoriile menționate în anexa III la Directiva 2006/112 și, prin urmare, că revine statelor membre să stabilească mai precis, printre aceste livrări de bunuri și prestări de servicii, pe cele cărora li se aplică cota redusă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 septembrie 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punctul 23, și Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 23).

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

45 În consecință, statele membre pot alege să aplice o cotă redusă de TVA anumitor produse farmaceutice sau dispozitive medicale specifice dintre cele prevăzute la punctele 3 și 4 din anexa III la această directivă, aplicând cota standard altor produse sau dispozitive dintre acestea (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 26).

46 Totuși, în cazul în care un stat membru alege să aplice în mod selectiv cota redusă de TVA anumitor livrări de bunuri sau prestări de servicii specifice prevăzute în anexa III la directiva menționată, îi revine obligația de a respecta principiul neutralității fiscale (Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 28 și jurisprudența citată).

47 Acest principiu se opune în special posibilității ca bunurile sau prestările de servicii asemănătoare, care se găsesc în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (Hotărârea din 11 septembrie 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punctul 24, și Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 30).

48 Pentru a stabili dacă bunurile sau prestările de servicii sunt asemănătoare, trebuie să fie luat în considerare în principal punctul de vedere al consumatorului mediu. Bunurile sau prestările de servicii sunt asemănătoare atunci când prezintă proprietăți analoge și răspund aceluiași nevoi ale consumatorului, în funcție de un criteriu de comparabilitate în utilizare, și atunci când diferențele existente nu influențează în mod considerabil decizia consumatorului mediu de a recurge la unul sau la altul dintre bunurile sau serviciile menționate (Hotărârea din 11 septembrie 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punctul 25, și Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 31).

49 În acest context, trebuie să se sublinieze că Curtea a statuat deja, pe de o parte, că nu toate medicamentele trebuiau în mod necesar să fie considerate ca fiind asemănătoare în scopul aplicării principiului neutralității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 mai 2001, Comisia/Franța, C-481/98, EU:C:2001:237, punctul 30) și, pe de altă parte, că utilizarea concretă căreia îi sunt destinate livrările de bunuri este susceptibilă să fie luată în considerare pentru a aprecia dacă aceste livrări sunt asemănătoare din punctul de vedere al consumatorului mediu (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 2011, Comisia/Țările de Jos, C-41/09, EU:C:2011:108, punctul 66).

50 În speță, reglementarea în discuție în litigiul principal prevede, potrivit instanței de trimitere, un tratament diferit al medicamentelor și al dispozitivelor medicale furnizate în cadrul unor tratamente cu caracter terapeutic și al medicamentelor și dispozitivelor medicale furnizate în cadrul unor tratamente cu caracter estetic. Or, trebuie constatat că utilizarea cu caracter terapeutic și utilizarea cu caracter estetic reprezintă două tipuri de utilizări concrete separate în mod clar care nu răspund aceleiași nevoi din punctul de vedere al consumatorului mediu.

51 În acest context, este necesar să se considere că o reglementare precum cea vizată de instanța de trimitere stabilește o diferență între două categorii de medicamente sau de dispozitive medicale care nu par a fi asemănătoare în scopul aplicării principiului neutralității fiscale.

52 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 98 din Directiva 2006/112 coroborat cu punctele 3 și 4 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care stabilește o diferență de tratament între medicamentele și dispozitivele medicale furnizate în cadrul unor intervenții sau al unor tratamente cu caracter terapeutic, pe de o parte, și medicamentele și dispozitivele medicale furnizate în cadrul unor intervenții sau al unor tratamente cu caracter exclusiv estetic, pe de altă parte, excluzându-le pe acestea din urmă de la beneficiul cotei reduse de TVA aplicabile celor dintâi.

Cu privire la a treia întrebare

53 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, o instanță națională poate utiliza o dispoziție națională care o abilitază să mențină anumite efecte ale unui act anulat pentru a menține în mod provizoriu efectul dispozițiilor naționale pe care le-a considerat incompatibile cu Directiva 2006/112 până la punerea în conformitate cu această directivă, în scopul, pe de o parte, de a limita riscurile de insecuritate juridică care rezultă din efectul retroactiv al acestei anulări și, pe de altă parte, de a evita aplicarea unui regim național anterior acestor dispoziții incompatibil cu directiva menționată.

54 Reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că, în temeiul principiului cooperării loiale prevăzut la articolul 4 alineatul (3) TUE, statele membre sunt ținute să elimine consecințele ilicite ale unei încălcări a dreptului Uniunii și că o astfel de obligație revine, în cadrul competențelor sale, fiecărui organ al statului membru în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2012, Inter-Environnement Wallonie și Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, punctul 43, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, punctul 31).

55 Așadar, atunci când constată că o reglementare națională este incompatibilă cu dreptul Uniunii, autoritățile statului membru vizat trebuie, păstrându-și dreptul de a alege măsurile care trebuie luate, să se asigure că, în cel mai scurt timp, dreptul național se aliniază dreptului Uniunii și drepturile pe care justițiabilii le au în temeiul dreptului Uniunii dobândesc efecte depline (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 iunie 2007, Jonkman și alții, C-231/06-C-233/06, EU:C:2007:373, punctul 38).

56 În acest context, revine instanțelor naționale sesizate în mod valabil cu o acțiune împotriva unei reglementări naționale incompatibile cu Directiva 2006/112 să ia, în temeiul dreptului național, măsuri de înlăturare a punerii în aplicare a acestei reglementări (a se vedea prin analogie Hotărârea din 28 februarie 2012, Inter-Environnement Wallonie și Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, punctul 47, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, punctul 32).

57 În cauza principală, instanța de trimitere este sesizată cu o acțiune în anulare și dorește să afle dacă, în cazul în care anulează dispozițiile naționale contestate, aceasta poate, având în vedere împrejurările în discuție în litigiul principal, să mențină efectele acestor dispoziții în cursul unei perioade tranzitorii destinate să permită înlocuirea lor cu noi norme naționale compatibile cu Directiva 2006/112.

58 În această privință, este necesar să se arate, în primul rând, că o astfel de soluție nu ar putea, în cauza principală, să fie justificată de preocuparea de a limita riscurile de insecuritate juridică care rezultă din efectul retroactiv al anulării dispozițiilor menționate.

59 Astfel, presupunând chiar că o serie de considerații imperative de securitate juridică sunt de natură să conducă, cu titlu excepțional, la suspendarea provizorie a efectului de înlăturare avut de o normă din dreptul Uniunii direct aplicabilă asupra dreptului național contrar acesteia, o astfel de suspendare trebuie exclusă de la bun început, în speță, în măsura în care instanța de trimitere nu a menționat elemente concrete care pot să dovedească riscurile specifice de insecuritate juridică (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 septembrie 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, punctul 67).

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

60 În special, simpla evocare a unor dificultăți bugetare și administrative care ar putea rezulta din anularea dispozițiilor contestate în cauza principală nu ar putea fi suficientă pentru a caracteriza considerații imperative de securitate juridică (a se vedea prin analogie Hotărârea din 18 octombrie 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, punctul 44, și Hotărârea din 10 aprilie 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, punctul 111).

61 În al doilea rând, în ceea ce privește împrejurarea că anularea acestor dispoziții ar implica aplicarea unui regim național anterior dispozițiilor menționate incompatibil cu Directiva 2006/112, trebuie arătat că Curtea a considerat că o instanță națională poate în mod excepțional să fie autorizată să facă uz de o dispoziție națională care o abilitează să mențină anumite efecte ale unui act anulat în măsura în care anumite condiții sunt îndeplinite. Printre aceste condiții figurează cerința ca acest act să constituie o măsură de transpunere corectă a unei obligații de drept al Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2012, Inter-Environnement Wallonie și Terre wallonne, C-41/11, EU:C:2012:103, punctul 63, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Association France Nature Environnement, C-379/15, EU:C:2016:603, punctul 43).

62 Or, în cauza principală, nu rezultă că dispozițiile contestate constituie o astfel de măsură de transpunere corectă.

63 Rezultă că trebuie să se răspundă la a treia întrebare că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, o instanță națională nu poate utiliza o dispoziție națională care o abilitează să mențină anumite efecte ale unui act anulat pentru a menține în mod provizoriu efectul dispozițiilor naționale pe care le-a considerat incompatibile cu Directiva 2006/112 până la punerea în conformitate cu această directivă, în scopul, pe de o parte, de a limita riscurile de insecuritate juridică care rezultă din efectul retroactiv al acestei anulări și, pe de altă parte, de a evita aplicarea unui regim național anterior acestor dispoziții incompatibile cu directiva menționată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

64 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 șasea) declară:

1) **Articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că nu limitează aplicarea scutirii pe care o prevede la prestațiile efectuate de practicieni ai unei profesii medicale sau paramedicale reglementate de legislația statului membru în cauză.**

2) **Articolul 98 din Directiva 2006/112 coroborat cu punctele 3 și 4 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care stabilește o diferență de tratament între medicamentele și dispozitivele medicale furnizate în cadrul unor intervenții sau al unor tratamente cu caracter terapeutic, pe de o parte, și medicamentele și dispozitivele medicale furnizate în cadrul unor intervenții sau al unor tratamente cu caracter exclusiv estetic, pe de altă parte, excluzându-le pe acestea din urmă de la beneficiul cotei reduce de taxă pe valoarea adăugată aplicabile celor dintâi.**

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

3) În împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, o instanță națională nu poate utiliza o dispoziție națională care o abilitează să mențină anumite efecte ale unui act anulat pentru a menține în mod provizoriu efectul dispozițiilor naționale pe care le-a considerat incompatibile cu Directiva 2006/112 până la punerea în conformitate cu această directivă, în scopul, pe de o parte, de a limita riscurile de insecuritate juridică care rezultă din efectul retroactiv al acestei anulări și, pe de altă parte, de a evita aplicarea unui regim național anterior acestor dispoziții incompatibile cu directiva menționată.

Semnături