

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Ediție provizorie

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 – Profesiuni medicale și paramedicale – Chiropraxie și osteopatie – Articolul 98 – Anexa III, punctele 3 și 4 – Medicamente și dispozitive medicale – Cot redus – Furnizare în cadrul unor intervenții sau al unor tratamente cu caracter terapeutic – Cot normal – 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, avocatul;

– 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. Jokubauskaitis 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 prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[...]”

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

„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 diagnostic 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 efectuate 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:

„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 prestațiile de servicii și livrările de bunuri conexe acestora, efectuate de spitale și unități de psihiatrie, clinici, secții ambulatorii în exercitarea activităților lor obișnuite.

Sunt excluse de la scutirea prevăzută la litera a) spitalizarea și îngrijirea medicală, precum și prestațiile 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**

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 osteopazelor 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.

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

dac? articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? limiteaz? aplicarea scutirii pe care o prevede la presta?iile efectuate de practicieni care exercit? o profesie medical? sau paramedical? reglementat? de legisla?ia statului membru în cauz?.

18 Trebuie subliniat de la bun început c? articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (c) din A?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1) ?i articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în acela?i mod ?i c?, prin urmare, jurispruden?a Cur?ii referitoare la prima dintre aceste dispozi?ii este adecvat? pentru a servi drept fundament pentru interpretarea celei de a doua (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 10 iunie 2010, Future Health Technologies, C?86/09, EU:C:2010:334, punctul 27).

19 Dintr-o interpretare literal? a articolului 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 reiese c? o presta?ie trebuie scutit? dac? îndepline?te dou? condi?ii, ?i anume, pe de o parte, s? constituie o prestare de îngrijiri medicale ?i, pe de alt? parte, s? fie efectuat? în exercitarea profesiunilor medicale ?i paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauz? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 10 septembrie 2002, K?gler, C?141/00, EU:C:2002:473, punctul 27, precum ?i Hot?rârea din 27 aprilie 2006, Solleveld ?i van den Hout?van Eijnsbergen, C?443/04 ?i C?444/04, EU:C:2006:257, punctul 23).

20 Din decizia de trimitere reiese c? practicienii care exercit? profesiile în discu?ie în litigiul principal efectueaz? într?adev?r o prestare de îngrijiri medicale, din moment ce propun tratamente care sunt desf??urate în scopul de a îngriji ?i, în m?sura posibilului, de a vindeca boli sau anomalii de s?n?tate.

21 În acest context, întrebarea adresat? vizeaz? numai s? precizeze domeniul de aplicare al celei de a doua condi?ii men?ionate la punctul 19 din prezenta hot?râre, determinând dac? numai profesiunile reglementate de legisla?ia statului membru respectiv pot fi considerate c? fiind „profesiuni medicale ?i paramedicale” în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.

22 În aceast? privin??, trebuie subliniat c?, de?i aceast? condi?ie implic? limitarea scutirii pe care o prevede la anumite profesii specifice, nu reiese din textul acestei dispozi?ii c? legiuitorul Uniunii ar fi în?eles s? impun? statelor membre în cauz? s? limiteze beneficiul acestei scutiri doar la profesiunile care sunt reglementate de legisla?ia lor.

23 Astfel, chiar din textul dispozi?iei men?ionate reiese s? aceasta nu define?te ea îns??i no?iunea de „profesiuni medicale ?i paramedicale”, ci face trimitere, cu privire la acest aspect, la defini?ia care a fost re?inut? de dreptul intern al statelor membre (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 aprilie 2006, Solleveld ?i van den Hout?van Eijnsbergen, C?443/04 ?i C?444/04, EU:C:2006:257, punctul 28).

24 În aceste condi?ii, statele membre dispun, în scopul mai ales de a asigura o aplicare corect? ?i simpl? a scutirii prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112, de o putere de apreciere pentru a defini profesiile în exercitarea c?rora prestarea de îngrijiri medicale este scutit? de TVA ?i în special pentru a determina ce calific?ri sunt necesare pentru exercitarea acestor profesii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 aprilie 2006, Solleveld ?i van den Hout?van Eijnsbergen, C?443/04 ?i C?444/04, EU:C:2006:257, punctele 29, 30 ?i 32).

25 Aceast? putere de apreciere nu este totu?i nelimitat?, în sensul c? statele membre trebuie s? ?in? seama, pe de o parte, de obiectivul urm?rit de aceast? dispozi?ie, care este de a garanta c? scutirea se aplic? numai prest?rii de îngrijiri medicale care este furnizat? de prestatori care

posed? calific?rile profesionale necesare, ?i, pe de alt? parte, de principiul neutralit?ii fiscale (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 aprilie 2006, Solleveld ?i van den Hout?van Eijnsbergen, C?443/04 ?i C?444/04, EU:C:2006:257, punctele 31, 36 ?i 37).

26 Statele membre trebuie astfel, în primul rând, s? garanteze respectarea acestui obiectiv, asigurându?se c? scutirea prev?zut? la dispozi?ia men?ionat? se aplic? numai prest?rii de îngrijiri medicale care prezint? un nivel de calitate suficient (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 aprilie 2006, Solleveld ?i van den Hout?van Eijnsbergen, C?443/04 ?i C?444/04, EU:C:2006:257, punctul 37).

27 De?i revine statelor membre sarcina de a verifica dac? prestatorii de servicii de îngrijire respectivi dispun de calific?rile profesionale necesare în acest scop (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 aprilie 2006, Solleveld ?i van den Hout?van Eijnsbergen, C?443/04 ?i C?444/04, EU:C:2006:257, punctele 37 ?i 38), această cerin?? nu implic? în mod necesar ca ace?ti prestatori s? exercite o profesie reglementat? de legisla?ia statului membru în cauz?, în m?sura în care alte moduri eficiente de control al calific?rilor lor profesionale pot fi imaginate, în func?ie de organizarea profesiunilor medicale ?i paramedicale în acest stat membru.

28 În al doilea rând, statele membre trebuie s? respecte principiul neutralit?ii fiscale, care se opune posibilit?ii ca prest?ri similare, care sunt, a?adar, în concuren?? unele cu altele, s? fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA?ului (Hot?rârea din 27 aprilie 2006, Solleveld ?i van den Hout?van Eijnsbergen, C?443/04 ?i C?444/04, EU:C:2006:257, punctul 39 ?i jurispruden?a citat?).

29 Or, această cerin?? nu implic? nici c? beneficiul scutirii prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 este în mod necesar rezervat practicienilor care exercit? o profesie reglementat? de legisla?ia statului membru în cauz?, din moment ce nu se poate exclude, în mod general ?i absolut, ca practicieni care nu intr? sub inciden?a unei astfel de profesii s? poat? dispune de calific?rile necesare pentru a asigura îngrijiri de o calitate suficient? pentru a fi considerate asem?n?toare cu cele propuse de membrii unei astfel de profesii, în special dac? ace?tia au urmat o formare oferit? de o institu?ie de învă??mânt recunoscut? de c?tre acest stat membru.

30 În plus, din jurispruden?a Cur?ii reiese c? cadrul de reglementare al statului membru vizat nu constituie decât un element printre altele care trebuie luate în considerare pentru a stabili dac? o persoan? impozabil? are calific?rile profesionale necesare pentru a i se aplica această scutire (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 aprilie 2006, Solleveld ?i van den Hout?van Eijnsbergen, C?443/04 ?i C?444/04, EU:C:2006:257, punctele 46 ?i 50), ceea ce implic? faptul c? apartenen?a prestatorilor de îngrijiri medicale la o profesie reglementat? nu poate constitui o condi?ie care ar trebui în mod necesar s? fie impus? de statele membre în acest scop.

31 În consecin??, trebuie s? se r?spund? la prima întrebare c? articolul 132 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? nu limiteaz? aplicarea scutirii pe care o prevede la presta?iile efectuate de practicieni ai unei profesii medicale sau paramedicale reglementate de legisla?ia statului membru în cauz?.

## **Cu privire la a doua întrebare**

### *Cu privire la admisibilitate*

32 Guvernul belgian sus?ine c? a doua întrebare este lipsit? de obiect ?i c? nu necesit?, în consecin??, niciun r?spuns. Astfel, reglementarea belgian? nu ar varia cota de TVA aplicabil? medicamentelor ?i dispozitivelor medicale în func?ie de utilizarea lor ?i nu ar prevedea, a?adar,

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 exclusiv, 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.

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 prestații 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 prestații 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).

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 prestații 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 prestațiile 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 prestațiile de servicii sunt asemănătoare, trebuie să fie

luat în considerare în principal punctul de vedere al consumatorului mediu. Bunurile sau serviciile 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 a produselor sunt destinate livrările de bunuri este susceptibil 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/Regatul Unit, 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 pare 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 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.

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, pe strâns, să 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 exclusiv 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).

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 abilitază 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 corect?.

63 Rezult? c? trebuie s? se r?spund? la a treia întrebare c?, în împrejur?ri precum cele în discu?ie în litigiul principal, o instan?? na?ional? nu poate utiliza o dispozi?ie na?ional? care o abilitiaz? s? men?in? anumite efecte ale unui act anulat pentru a men?ine în mod provizoriu efectul dispozi?iilor na?ionale pe care le?a considerat incompatibile cu Directiva 2006/112 pân? la punerea în conformitate cu această directiv?, în scopul, pe de o parte, de a limita riscurile de insecuritate juridic? care rezult? din efectul retroactiv al acestei anul?ri ?i, pe de alt? parte, de a evita aplicarea unui regim na?ional anterior acestor dispozi?ii incompatibile cu directiva men?ionat?.

### **Cu privire la cheltuielile de judecat?**

64 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a ?asea) declar?:

- 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 ad?ugat? trebuie interpretat în sensul c? nu limiteaz? aplicarea scutirii pe care o prevede la presta?iile efectuate de practicieni ai unei profesii medicale sau paramedicale reglementate de legisla?ia statului membru în cauz?.**
- 2) **Articolul 98 din Directiva 2006/112 coroborat cu punctele 3 ?i 4 din anexa III la această directiv? trebuie interpretat în sensul c? nu se opune unei reglement?ri na?ionale care stabile?te o diferen?? de tratament între medicamentele ?i dispozitivele medicale furnizate în cadrul unor interven?ii sau al unor tratamente cu caracter terapeutic, pe de o parte, ?i medicamentele ?i dispozitivele medicale furnizate în cadrul unor interven?ii sau al unor tratamente cu caracter exclusiv estetic, pe de alt? parte, excluzându?le pe acestea din urm? de la beneficiul cotei reduse de tax? pe valoarea ad?ugat? aplicabile celor dintâi.**
- 3) **În împrejur?ri precum cele în discu?ie în litigiul principal, o instan?? na?ional? nu poate utiliza o dispozi?ie na?ional? care o abilitiaz? s? men?in? anumite efecte ale unui act anulat pentru a men?ine în mod provizoriu efectul dispozi?iilor na?ionale pe care le?a considerat incompatibile cu Directiva 2006/112 pân? la punerea în conformitate cu această directiv?, în scopul, pe de o parte, de a limita riscurile de insecuritate juridic? care rezult? din efectul retroactiv al acestei anul?ri ?i, pe de alt? parte, de a evita aplicarea unui regim na?ional anterior acestor dispozi?ii incompatibile cu directiva men?ionat?.**

Semn?turi

\* Limba de procedur?: neerlandeza.