



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

15 noiembrie 2012 *

„A șasea directivă TVA — Scutiri — Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) și alineatul (2) — Prestare de servicii direct legată de ajutorul social și securitatea socială de către organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute ca având un caracter social — Recunoaștere — Condiții neaplicabile altor organisme decât cele de drept public — Puterea de apreciere a statelor membre — Limite — Principiul neutralității fiscale”

În cauza C-174/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania) prin decizia din 2 martie 2011, primită de Curte la 13 aprilie 2011, în procedura

Finanzamt Steglitz

împotriva

Ines Zimmermann,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul A. Rosas, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a doua, domnii M. Ilešić, U. Löhmus (raportor), A. Arabadjiev și C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: doamna A. Impellizzeri, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 23 mai 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru doamna Zimmermann, de U. Behr, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Mölls și de C. Soulay, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 19 iulie 2012,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: germana.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) și alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Zimmermann, pe de o parte, și Finanzamt Steglitz (Direcția Finanțelor Publice din Steglitz, denumit în continuare „Finanzamt”), pe de altă parte, cu privire la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) datorată pentru anii 1993 și 1994.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă prevede:

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

[...]

- (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, de centre de tratament medical sau de diagnostic și de alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător;

[...]

- (g) prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv cele prestate și livrate de cămine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social;

[...]” [traducere neoficială]

- 4 Articolul 13 secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă prevede:

„(a) Statele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile prevăzute la alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n) din prezentul articol sub rezerva respectării, în fiecare caz în parte, a uneia sau a mai multe dintre următoarele condiții:

- nu este necesar ca organismele în cauză să urmărească în mod sistematic obținerea unui profit, iar orice profituri eventuale nu se distribuie, ci se alocă în scopul continuării sau al îmbunătățirii serviciilor prestate;
- este necesar ca aceste organisme în cauză să fie gestionate și administrate în mod esențial cu titlu gratuit de către persoane care nu au, fie prin ele însele, fie prin intermediari, interese directe sau indirecte în rezultatele activităților respective;

- organisme în cauză au obligația de a practica prețuri aprobate de autoritățile publice sau care nu depășesc asemenea prețuri aprobate sau, pentru operațiunile care nu sunt supuse aprobării, prețuri mai mici decât cele practicate pentru operațiuni similare de întreprinderile comerciale supuse [TVA-ului];
 - este necesar ca scutirile să nu fie susceptibile de a cauza denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse [TVA-ului].
- (b) Prestarea de servicii sau livrarea de bunuri nu este scutită, în temeiul alineatului (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n) anterioare, dacă:
- livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite;
 - 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].” [traducere neoficială]

Dreptul german

- 5 Articolul 4 din Legea din 1993 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1993, denumită în continuare „UStG”), în versiunea în vigoare pe parcursul anilor în litigiu, 1993 și 1994, prevedea:

„Printre operațiuni [...] sunt scutite:

[...]

16. operațiunile care sunt strâns legate de administrarea [...] [de] unități care permit acordarea de servicii de îngrijire ambulatorie unor persoane bolnave sau care necesită astfel de îngrijiri cu condiția ca:

- a) aceste unități să fie administrate de persoane juridice de drept public sau

[...]

- e) în cazul [...] unităților care acordă servicii de îngrijire ambulatorie unor persoane bolnave sau care necesită îngrijire, costurile de îngrijire să fi fost suportate, în anul calendaristic precedent, în cel puțin două treimi din cazuri, în totalitate sau în cea mai mare parte, de instituțiile legale de asigurări sociale sau de ajutor social;

[...]

18. prestațiile de servicii ale asociațiilor de asistență socială voluntară recunoscute oficial și ale persoanelor juridice, ale organizațiilor și ale fondurilor destinate asistenței sociale, care au calitatea de membru al unei asociații caritabile, în cazul în care

- a) acești întreprinzători urmăresc în mod exclusiv și direct interese publice, caritabile sau eclesiastice;
- b) de aceste prestații beneficiază în mod direct persoanele indicate în statut, în actul de constituire sau în orice alt act de înființare și
- c) contravaloarea prestațiilor în cauză este sub media celor solicitate pentru prestații similare de întreprinderi cu scop lucrativ. [...]”

6 Pragul de două treimi prevăzut la articolul 4 punctul 16 litera e) din UStG (denumit în continuare „pragul de două treimi”) a fost redus la 40 % de la 1 ianuarie 1995.

7 Noțiunea „asistență socială” de la articolul 4 punctul 18 din UStG este definită la articolul 66 alineatul 2 din Codul privind impozitele (Abgabenordnung, BGBl. 1976 I, p. 613, și BGBl. 1977 I, p. 269) astfel:

„Asistența socială constă în protecția planificată a unor persoane aflate în nevoie sau în pericol în interesul colectivității, iar nu pentru obținerea unui profit. Această protecție poate viza bunăstarea la nivelul sănătății, al moravurilor, al educației sau al situației economice și poate urmări prevenirea sau remedierea unei situații date.”

8 Articolul 23 din Regulamentul din 1993 de punere în aplicare a UStG (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, denumit în continuare „UStDV”) enumeră 11 asociații considerate asociații de asistență socială recunoscute oficial, în sensul articolului 4 punctul 18 din UStG.

Litigiul principal și întrebările preliminare

9 Doamna Zimmermann este infirmieră calificată și în 1992 era angajată în calitate de șef al serviciului de asistență dintr-un centru social. În paralel cu această activitate, de la începutul anului 1993, a îngrijit pacienți individuali în mod independent, iar de la 1 iunie 1993, a declarat prestarea de servicii de îngrijire ambulatorie. La cererea acesteia din 27 august 1993, casa de asigurări de sănătate i-a acordat de la 1 octombrie 1993 dreptul de a presta serviciile de îngrijire la domiciliu. În declarațiile privind impozitul pe cifra de afaceri aferent anilor 1993 și 1994, doamna Zimmermann a menționat că prestările de servicii furnizate erau scutite de TVA conform articolului 4 punctul 16 litera e) din UStG.

10 În 1999, Finanzamt a constatat că doamna Zimmermann a îngrijit în 1993 împreună cu personalul său un total 76 de persoane, dintre care 52 de persoane (reprezentând 68 %) au plătit personal contravaloarea prestărilor. În consecință, Finanzamt a refuzat, în temeiul articolului 4 punctul 16 litera e) din UStG, să îi acorde scutirea de TVA în cazul prestărilor de servicii furnizate de reclamantă în 1993.

11 Finanzamt a arătat că, potrivit acestei dispoziții, în cel puțin două treimi din cazuri, costurile trebuie să fi fost suportate în totalitate sau în cea mai mare parte de instituțiile legale de asigurări sociale sau de ajutor social. Finanzamt a refuzat de asemenea scutirea de TVA, în temeiul articolului 4 punctul 16 litera e) din UStG, a prestărilor de servicii furnizate de reclamantă în 1994 pentru motivul că această dispoziție lua în considerare situația din anul calendaristic precedent. Potrivit Finanzamt, scutirea prevăzută la articolul 4 punctul 14 din UStG era însă aplicabilă, întrucât doamna Zimmermann a prestat servicii de îngrijire cu caracter terapeutic. Prin decizia din 27 aprilie 1999, Finanzamt a apreciat că acestea reprezentau o treime din totalul prestărilor de servicii de îngrijire.

12 După respingerea reclamației formulate, reclamanta a introdus o acțiune împotriva acestor decizii la Finanzgericht. Ea a prezentat în cadrul acțiunii un înscris comunicat la 19 octombrie 2005 de Departamentul pentru sănătate, protecție socială și protecția consumatorilor al orașului Berlin, potrivit căruia, pe de o parte, doamna Zimmermann a prestat, cel puțin începând cu 1988, aceleași servicii și a exercitat aceleași activități precum centrele de tratament (centre sociale) din cadrul Ligii asociațiilor de asistență socială voluntară (Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege) din Berlin, iar pe de altă parte, doamna Zimmermann și întreprinderea sa au fost recunoscute din punctul de vedere al dreptului social drept un organism cu caracter social.

- 13 Finanzgericht a admis acțiunea în cea mai mare parte. Acesta a arătat că operațiunile efectuate de doamna Zimmermann în cursul anului 1993 până la data de 1 octombrie erau scutite în temeiul articolului 4 punctul 14 prima teză din UStG, întrucât era vorba despre servicii de îngrijire cu caracter terapeutic. Finanzgericht a apreciat că aceste servicii reprezentau 75 % din totalul prestărilor de servicii.
- 14 Potrivit Finanzgericht, doamna Zimmermann poate solicita scutirea prevăzută la articolul 4 punctul 16 litera e) din UStG pentru perioada 1 octombrie 1993-31 decembrie 1994. Acesta a indicat că, începând cu perioada respectivă, cel puțin două treimi din operațiuni au reprezentat prestări de servicii furnizate unor persoane pentru care costurile de îngrijire au fost suportate în totalitate sau în cea mai mare parte de organismele legale de asigurări sociale sau de ajutor social. Tot în opinia Finanzgericht, articolul 4 punctul 16 litera e) din UStG trebuie interpretat în conformitate cu directiva în sensul că doar perioada subsecventă lunii septembrie 1993 poate fi luată în considerare.
- 15 Prin recursul formulat, Finanzamt a solicitat anularea deciziei pronunțate de Finanzgericht și respingerea acțiunii în măsura în care a fost admisă de Finanzgericht pentru perioada 1 octombrie 1993 -31 decembrie 1994, în temeiul acestei dispoziții. Doamna Zimmermann solicită respingerea acestei căi de atac.
- 16 Spre deosebire de Finanzgericht, Bundesfinanzhof consideră că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 4 punctul 16 litera e) din UStG. Cu toate acestea, ar subzista un dubiu în ceea ce privește aspectul dacă pragul de două treimi se poate întemeia pe articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă sau pe alineatul (2) litera (a) al aceluiași articol. În plus, în Hotărârea din 8 iunie 2006, L.u.P. (C-106/05, Rec., p. I-5123), Curtea nu ar fi aprobat în mod expres condiția prevăzută la articolul 4 punctul 16 litera c) din UStG, potrivit căreia un prag de 40 % trebuie să fi fost atins în cursul anului precedent. Pe de altă parte, semnificația principiului neutralității în materia dreptului privind TVA ar fi incertă în speță.
- 17 Astfel, pentru a acorda scutirea prevăzută la articolul 4 punctul 18 din UStG, aplicabilă exclusiv celor 11 organisme enumerate la articolul 23 din UStDV care ar furniza prestări de servicii similare, chiar identice cu cele furnizate de doamna Zimmermann, ar fi nesemnificativ faptul că cheltuielile de îngrijire au fost suportate, într-o anumită cotă, de organismele legale de asigurări sociale sau de ajutor social. Nu s-ar ține cont în această privință nici de situația din anul calendaristic precedent.
- 18 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) și/sau articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din [A șasea directivă] permit legiuitorului național să subordoneze scutirea prestărilor de servicii de îngrijire ambulatorie a unor persoane bolnave sau care necesită îngrijire, pentru entitățile care le furnizează, de condiția ca «costurile de îngrijire să fi fost suportate, în anul calendaristic precedent, în cel puțin două treimi din cazuri, în totalitate sau în cea mai mare parte, de organismele legale de asigurări sociale sau de ajutor social» (articolul 4 punctul 16 litera e) din [UStG])?
- 2) Pentru răspunsul la această întrebare, ținând seama de principiul neutralității [TVA-ului], are relevanță faptul că legiuitorul național scutește aceleași prestații în condiții diferite în cazul în care acestea sunt furnizate de asociații de asistență socială voluntară recunoscute oficial sau de persoane juridice, de organizații și de fonduri destinate asistenței sociale voluntare care au calitatea de membru al unei asociații caritabile (articolul 4 punctul 18 din [UStG])?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 19 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) și/sau alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, interpretat în lumina principiului neutralității fiscale, se opune ca scutirea de TVA a serviciilor de îngrijire ambulatorie prestate de comercianți să fie supusă unei condiții precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia costurile de îngrijire trebuie să fi fost suportate, în anul calendaristic precedent, în cel puțin două treimi din cazuri, în totalitate sau în cea mai mare parte, de organisme legale de asigurări sociale sau de ajutor social (denumită în continuare „condiția în discuție în litigiul principal”), în special în cazul în care această condiție nu se aplică tuturor furnizorilor tipului de prestări de servicii menționat.
- 20 Din decizia de trimitere reiese că, potrivit expunerii de motive a UStG, atât articolul 4 punctul 16 litera e) din aceasta, cât și articolul 4 punctul 18 urmăresc transpunerea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă.
- 21 Scutirea prevăzută de această din urmă dispoziție se aplică prestării de servicii și livrării de bunuri, care sunt, pe de o parte, „direct legate de ajutorul social și securitatea socială” și, pe de altă parte, „livate [...] de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social”.
- 22 Reiese dintr-o jurisprudență constantă că termenii folosiți pentru a desemna scutirile care figurează la articolul 13 din A șasea directivă sunt de strictă interpretare. Totuși, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 13 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 14 iunie 2007, Haderer, C-445/05, Rep., p. I-4841, punctul 18 și jurisprudența citată, Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Rep., p. I-11079, punctul 25 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 10 iunie 2010, CopyGene, C-262/08, Rep., p. I-5053, punctul 26).
- 23 Curtea a admis deja, într-o cauză referitoare în special la o versiune anterioară a articolului 4 punctul 16 din UStG, că serviciile de îngrijire generală și de ajutor în gospodărie prestate de un centru de îngrijire ambulatorie unor persoane aflate în stare de dependență fizică sau financiară reprezintă prestări de servicii direct legate de ajutorul social și securitatea socială în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă (a se vedea Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler, C-141/00, Rec., p. I-6833, punctele 8, 17, 44 și 61).
- 24 În speță, nu s-a contestat că serviciile de îngrijire ambulatorie prestate de doamna Zimmermann pot fi considerate „direct legate de ajutorul social și securitatea socială” în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă. Revine instanței naționale să aprecieze acest aspect ținând cont de jurisprudența menționată la punctele 22 și 23 din prezenta hotărâre.
- 25 Reiese din dosar și în special din observațiile guvernului german că condiția în discuție în litigiul principal privește recunoașterea „caracterului social” al altor organisme decât cele de drept public în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă.
- 26 Această din urmă dispoziție nu precizează condițiile și nici modurile în care se face recunoașterea respectivă (Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, Rec., p. I-4427, punctul 49). Este, așadar, în principiu, o problemă de legislație națională a fiecărui stat membru să instituie normele potrivit cărora o asemenea recunoaștere poate fi acordată unor astfel de organisme. Statele membre dispun de o putere de apreciere în această privință (a se vedea în acest sens în special

Hotărârile citate anterior Kügler, punctul 54, și Kingscrest Associates și Montecello, punctele 49 și 51, precum și Hotărârea din 9 februarie 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Rec., p. I-1385, punctul 23).

- 27 În acest context, articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă conferă statelor membre posibilitatea de a acorda altor organisme decât cele de drept public scutirea prevăzută la alineatul (1) litera (g) al aceluiași articol sub rezerva respectării uneia sau a mai multe dintre condițiile prevăzute la alineatul (2) litera (a) sus-menționat. Aceste condiții facultative pot fi impuse în mod liber și complementar de statele membre pentru acordarea scutirii în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Kingscrest Associates și Montecello, punctele 38 și 50, și L.u.P., punctul 43, precum și Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C-434/05, Rep., p. I-4793, punctul 45).
- 28 În consecință, în litigiul principal, este vorba, în esență, de a aprecia dacă în cadrul organizării recunoașterii în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, Republica Federală Germania a respectat limitele puterii de apreciere de care dispune (a se vedea prin analogie și Hotărârea Kügler, citată anterior, punctul 55).
- 29 Cu privire la acest aspect, guvernul german arată că Republica Federală Germania era în drept să prevadă ca, în cadrul scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, recunoașterea altor organisme decât cele de drept public să fie reglementată în mod exhaustiv prin legislația fiscală internă, fără a se conferi autorităților administrative o putere de apreciere în domeniu.
- 30 Desigur, adoptarea de norme naționale referitoare la condițiile și modalitățile recunoașterii caracterului social al altor organisme decât cele de drept public este permisă de articolul 13 secțiunea A din A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea Kingscrest Associates și Montecello, citată anterior, punctul 50).
- 31 Cu toate acestea, din jurisprudența Curții rezultă că, pentru a stabili organismele al căror „caracter social”, în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, trebuie recunoscut pentru aplicarea acestei dispoziții revine autorităților naționale, în conformitate cu dreptul Uniunii și sub controlul instanțelor naționale, să ia în considerare mai multe elemente. Printre acestea pot figura existența unor dispoziții specifice, fie că sunt naționale sau regionale, legislative sau administrative, fiscale sau de securitate socială, caracterul de interes general al activităților efectuate de persoana impozabilă în cauză, faptul că alte persoane impozabile care desfășoară aceleași activități beneficiază deja de o recunoaștere similară, precum și faptul că costurile prestărilor în discuție sunt eventual suportate în mare parte de case de sănătate sau de alte organisme de securitate socială (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Kügler, punctele 57 și 58, și Kingscrest Associates și Montecello, punctul 53; de asemenea prin analogie Hotărârea din 6 noiembrie 2003, Dornier, C-45/01, Rec., p. I-12911, punctele 72 și 73, și Hotărârile citate anterior L.u.P., punctul 53, și CopyGene, punctele 65 și 71).
- 32 În plus, scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă poate fi invocată de o persoană impozabilă în fața unei instanțe naționale pentru a se opune unei reglementări naționale incompatibile cu această dispoziție. Într-un astfel de caz, revine instanței naționale să stabilească, având în vedere toate elementele relevante, dacă persoana impozabilă este un organism recunoscut ca având un caracter social în sensul respectivei dispoziții (a se vedea Hotărârea Kügler, citată anterior, punctul 61).
- 33 Astfel, atunci când o persoană impozabilă contestă recunoașterea sau lipsa recunoașterii calității de organism cu caracter social în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, revine instanțelor naționale să examineze dacă autoritățile competente au respectat limitele puterii de apreciere acordate de acest din urmă articol în aplicarea principiilor de drept al Uniunii,

inclusiv, mai ales, a principiului egalității de tratament, care, în materie de TVA, se exprimă prin principiul neutralității fiscale (a se vedea în special în acest sens Hotărârile citate anterior Kügler, punctul 56, Kingscrest Associates  i Montecello, punctele 52  i 54,  i L.u.P., punctul 48).

- 34  n speță, instanța de trimitere ridică problema, într-o primă fază, cu privire la legalitatea, în lumina celei de A șasea directive, a două aspecte ale condi iei în discuție în litigiul principal,  i anume, pe de o parte, pragul de două treimi  i, pe de altă parte, faptul că îndeplinirea acestei condiții trebuie în mod obligatoriu apreciată, potrivit interpretării date de această instan  , în raport cu situa ia existentă în anul calendaristic precedent (denumită în continuare „obligația de a  ine cont exclusiv de anul calendaristic precedent”).
- 35  n ceea ce privește, în primul r nd, pragul de două treimi, trebuie subliniat că, conform jurisprudenței amintite la punctul 31 din prezenta hotărâre, faptul că costurile prestărilor în discuție sunt eventual suportate în mare parte de case de sănătate sau de alte organisme de securitate socială reprezintă un element care poate fi luat în considerare pentru a stabili care sunt organismele al căror „caracter social” în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă trebuie acceptat în vederea aplicării acestei dispoziții.
- 36  n aceste condiții, referitor la scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă, Curtea a statuat deja, în esen  , că prin simplul fapt de a impune pentru a recunoa te drept laborator de drept privat în scopul aplicării acestei dispoziții ca analizele medicale efectuate de laboratoarele în cauză să fie, cel puțin în cazul a 40 % dintre ele, destinate unor asigura i ai unui organism de asigurare socială, statul membru în discuție nu dep  e te puterea sa de apreciere conferită prin dispozi ia amintită (a se vedea Hotărârea L.u.P., citată anterior, punctele 53  i 54).
- 37 Trebuie apreciată în mod similar condiția unui prag fix de două treimi din cazuri, precum cea în discuție în litigiul principal, în scopul aplicării articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din directiva menționată. Astfel, impunerea unui astfel de prag răspunde într-un mod similar nevoii de a recunoa te caracterul social al organismelor în vederea aplicării acestei din urmă dispoziții. De asemenea, prin impunerea, tot în contextul condi iei în discuție în litigiul principal, a faptului că costurile de îngrijire ambulatorie avute în vedere trebuie să fi fost, în totalitate sau în cea mai mare parte, suportate de organismele legale de asigurări sociale sau de ajutor social, un stat membru nu dep  e te, în principiu, puterea de apreciere conferită de articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă.
- 38  n ceea ce privește, în al doilea r nd, obligația de a  ine cont exclusiv de anul calendaristic precedent, instanța de trimitere ridică problema dacă această obliga ie s-ar putea întemeia pe fraza introductivă a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă, potrivit căreia ar trebui să se  in  cont mai ales de aplicarea „directă” a scutirilor prevăzute în continuarea alineatului respectiv.
- 39  n această privin  , de i este adevărat că, potrivit frazei introductive a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă, statele membre trebuie să stabilească condițiile scutirilor în scopul de a asigura aplicarea lor corectă  i directă  i de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, aceste condiții nu se pot referi la defini ia con inutului scutirilor prevăzute (a se vedea în special Hotărârea din 19 ianuarie 1982, Becker, 8/81, Rec., p. 53, punctul 32, Hotărârea Kingscrest Associates  i Montecello, citată anterior, punctul 24, precum  i Hotărârea din 14 decembrie 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Rec., p. I-12121, punctul 26).
- 40  n consecin  , revine instanței de trimitere sarcina să aprecieze, în măsura în care este necesar, dacă, în situa iile în care „caracterul social” în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă ar trebui recunoscut, conform jurisprudenței amintite la punctul 31 din prezenta hotărâre, de la începutul activităților în discuție, obligația de a  ine seama exclusiv de anul

calendaristic precedent are drept consecință faptul că, în ceea ce privește primul an calendaristic al respectivelor activități sau chiar primii doi ani calendaristici ai acestora, recunoașterea „caracterului social”, în sensul acestei dispoziții, al prestatorului în cauză este în mod automat și inevitabil exclusă.

- 41 Întrucât obligația de a ține cont exclusiv de anul calendaristic precedent ar avea o astfel de consecință, aceasta nu se poate justifica în temeiul frazei introductive a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă.
- 42 Instanța de trimitere ridică, într-o a doua etapă, problema incidenței principiului neutralității fiscale în litigiul principal, dat fiind că, în cadrul articolului 4 punctul 18 UStG, aplicabil numai celor 11 organisme enumerate la articolul 23 din UStDV, scutirea unor prestări precum cele furnizate de doamna Zimmermann nu este supusă condiției în discuție în litigiul principal.
- 43 Astfel, decurge din jurisprudența menționată la punctele 22 și 33 din prezenta hotărâre că, la aplicarea scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, respectarea neutralității fiscale impune, în principiu, ca toate celelalte organisme decât cele de drept public să fie tratate în mod egal în vederea recunoașterii lor pentru furnizarea unor prestări de servicii similare [a se vedea prin analogie cu articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (b) din A șasea directivă și Hotărârile citate anterior L.u.P., punctul 50, și CopyGene, punctul 71].
- 44 Guvernul german apreciază că, în contextul special al articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, recunoașterea unor organisme ca având caracter social în vederea asimilării lor cu organismele de drept public reprezintă o aplicare a principiului egalității de tratament. Din această perspectivă, potrivit acestui guvern, principiul neutralității fiscale poate fi interpretat nu în sensul că prestări cu conținut identic trebuie impozitate în mod identic, ci că persoane impozabile identice trebuie să fie supuse acelorași condiții pentru a beneficia de scutire.
- 45 Guvernul sus-menționat susține că condiția în discuție în litigiul principal, inclusiv îndeosebi pragul de două treimi, este considerată o garanție că prestatorul avut în vedere este în realitate un organism social și are drept scop tratamentul egal al acestuia cu organisme de drept public. În schimb, potrivit acestui guvern, din moment ce articolul 4 punctul 18 din UStG se aplică, spre deosebire de punctul 16 al aceluiași articol, doar persoanelor juridice fără scop lucrativ al căror caracter social a fost constatat în mod oficial, legislația germană nu ar trata în mod diferit persoane impozabile identice, ci ar prevedea doar condiții diferite pentru recunoașterea ca organisme cu caracter social a unor persoane impozabile diferite care există, atât din punct de vedere material, cât și legal în condiții diferite.
- 46 Cu privire la aceste aspecte, trebuie amintit că noțiunea de neutralitate este utilizată în sensuri diferite în materie de TVA.
- 47 Pe de o parte, Curtea, după ce a amintit că mecanismul deducerii prevăzut de A șasea directivă vizează eliberarea integrală a întreprinzătorului de sarcina TVA-ului datorat sau achitat pentru toate activitățile sale economice, a statuat că sistemul comun de TVA garantează neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală a tuturor activităților economice, cu condiția ca acestea să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în special în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 27, și Hotărârea din 22 decembrie 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Rep., p. I-13805, punctul 38).
- 48 Pe de altă parte, potrivit unei jurisprudențe consacrate, principiul neutralității fiscale se opune posibilității ca mărfuri sau prestări de servicii similare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 17 februarie 2005, Linneweber și Akritidis, C-453/02 și C-462/02, Rec., p. I-1131, punctul 24, precum și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Rank Group, C-259/10 și C-260/10, Rep., p. I-10947, punctul 32, precum și jurisprudența citată).

- 49 Noțiunea de neutralitate este relevantă în speță în acest din urmă sens. Astfel, după cum rezultă din jurisprudența menționată la punctul 22 din prezenta hotărâre, în contextul interpretării scutirilor prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă, principiul neutralității fiscale trebuie aplicat în paralel cu principiul potrivit căruia scutirile sunt de strictă interpretare (a se vedea în acest sens și Hotărârea din 19 iulie 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, punctul 45).
- 50 În această perspectivă, trebuie amintit că principiul neutralității fiscale, fiind o expresie particulară a principiului egalității la nivelul dreptului derivat al Uniunii și în domeniul special al fiscalității (a se vedea în acest sens Hotărârea *NCC Construction Danmark*, citată anterior, punctul 44), nu este o normă de drept primar care poate condiționa validitatea unei scutiri prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă. Acesta nu permite nici extinderea domeniului de aplicare al unei astfel de scutiri în lipsa unei dispoziții neechivoce (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior *VDP Dental Laboratory*, punctele 35-37, și *Deutsche Bank*, punctul 45).
- 51 Astfel, activitățile de interes general care trebuie scutite de TVA, cele care pot fi scutite de statele membre și cele care nu pot fi scutite, precum și condițiile stabilite de statele membre care sunt aplicabile activităților susceptibile de a fi scutite sunt definite în cuprinsul articolului 13 secțiunea A din A șasea directivă (a se vedea Hotărârea din 3 aprilie 2003, *Hoffmann*, C-144/00, Rec., p. I-2921, punctul 38, precum și Hotărârea din 16 octombrie 2008, *Canterbury Hockey Club* și *Canterbury Ladies Hockey Club*, C-253/07, Rep., p. I-7821, punctul 38).
- 52 Astfel, principiul neutralității fiscale nu se opune, de exemplu, ca recunoașterea caracterului social al organismelor de drept public să nu fie necesară pentru a se acorda scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, în timp ce o astfel de recunoaștere este impusă celorlalte organisme decât cele de drept public.
- 53 Astfel, în cadrul scutirii prevăzute la articolul 13 alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor 43 și 52 din prezenta hotărâre, principiul neutralității fiscale impune egalitatea de tratament în materie de recunoaștere a caracterului social nu față de organismele de drept public, ci față de toate celelalte organisme între ele.
- 54 Or, astfel cum a confirmat guvernul german în ședința desfășurată la Curte, organismele cărora le este aplicabil articolul 4 punctul 18 din UStG, care sunt enumerate în mod exhaustiv la articolul 23 din UStDV, nu sunt de drept public, ci de drept privat, la fel ca persoanele impozabile cărora le este aplicabilă condiția în discuție în litigiul principal.
- 55 Este adevărat că, astfel cum susține, în esență, guvernul german, principiul neutralității fiscale nu poate, ca atare, să se opună refuzului de a acorda scutirea în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din această directivă unor organisme care, la fel ca reclamanta din litigiul principal, urmăresc în mod sistematic obținerea unui profit, în conformitate cu posibilitatea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) prima liniuță din această directivă.
- 56 Cu toate acestea, din informațiile transmise Curții nu rezultă în niciun fel că Republica Federală Germania s-a prevalat, prin condiția în discuție în litigiul principal, de posibilitatea sus-menționată. Dimpotrivă, rezultă că această condiție are în vedere, pentru acordarea scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, tocmai recunoașterea caracterului social al unor organisme comerciale cu scop lucrativ.
- 57 În plus, aplicând normele de interpretare menționate la punctul 22 din prezenta hotărâre (a se vedea în special Hotărârea din 28 ianuarie 2010, *Eulitz*, C-473/08, Rep., p. I-907, punctul 42 și jurisprudența citată), Curtea a statuat deja, raportat la noțiunea „organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social” prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, că aceasta este, în principiu, suficient de cuprinzătoare pentru a include și persoanele fizice și entitățile private care urmăresc un scop lucrativ (a se vedea Hotărârea din 7 septembrie 1999,

Gregg, C-216/97, Rec., p. I-4947, punctul 17, Hotărârile citate anterior Hoffmann, punctul 24, și Kingscrest Associates și Montecello, punctele 35 și 47, precum și Hotărârea din 17 iunie 2010, Comisia/Franța, C-492/08, Rep., p. I-5471, punctele 36 și 37).

- 58 În aceste împrejurări, reglementarea națională nu poate să prevadă, în contextul transpunerii scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, condiții diferite din punct de vedere material privind, pe de o parte, entitățile care urmăresc un scop lucrativ și, pe de altă parte, persoanele juridice fără scop lucrativ cărora le este aplicabil articolul 4 punctul 18 din UStG.
- 59 Rezultă că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, interpretat în lumina principiului neutralității fiscale, se opune unui prag precum cel de două treimi, întrucât se aplică, în cadrul unor prestări care sunt, în esență, identice, pentru a li se recunoaște „caracterul social”, în sensul acestei dispoziții, anumitor persoane impozabile de drept privat, dar nu altora.
- 60 Pentru a oferi instanței de trimitere un răspuns complet, trebuie amintit că aceasta este obligată, având în vedere toate elementele concrete ale litigiului cu care este sesizată, să țină cont de cerințele articolului 13 secțiunea A alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă.
- 61 Astfel, oricare ar fi interpretarea expresiei „direct legate” de la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, trebuie amintit că articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (b) prima liniuță din directivă prevede acordarea scutirii cu condiția ca livrarea de bunuri sau prestarea de servicii în cauză să fie esențială pentru operațiunile scutite (a se vedea Hotărârea Stichting Kinderopvang Enschede, citată anterior, punctul 25). Revine instanței de trimitere sarcina de a stabili dacă toate prestările furnizate de doamna Zimmermann sunt esențiale pentru operațiunile scutite în sensul acestei din urmă dispoziții (a se vedea prin analogie Hotărârea Horizon College, citată anterior, punctele 38-41).
- 62 Pe de altă parte, potrivit articolului 13 secțiunea A alineatul (2) litera (b) a doua liniuță din A șasea directivă, prestările de servicii și livrările de bunuri sunt excluse de la beneficiul scutirii prevăzute la alineatul (1) litera (g) al aceluiași articol dacă scopul principal al livrării sau al 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-ului.
- 63 Având în vedere toate considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă întrebărilor adresate că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) din A șasea directivă, interpretat în lumina principiului neutralității fiscale, se opune ca scutirea de TVA a serviciilor de îngrijire ambulatorie prestate de comercianți să fie supusă unei condiții precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia costurile de îngrijire trebuie să fi fost suportate, în anul calendaristic precedent, în cel puțin două treimi din cazuri, în totalitate sau în cea mai mare parte, de organismele legale de asigurări sociale sau de ajutor social, în cazul în care această condiție nu este de natură să asigure egalitatea de tratament în cadrul recunoașterii, în vederea aplicării acestei dispoziții, a caracterului social al altor organisme decât cele de drept public.

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 doua) declară:

Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (g) 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, interpretat în lumina principiului neutralității fiscale, se opune ca scutirea de taxa pe valoarea adăugată a serviciilor de îngrijire ambulatorie prestate de comercianți să fie supusă unei condiții precum cea în discuție în litigiul principal, potrivit căreia costurile de îngrijire trebuie să fi fost suportate, în anul calendaristic precedent, în cel puțin două treimi din cazuri, în totalitate sau în cea mai mare parte, de organismele legale de asigurări sociale sau de ajutor social, în cazul în care această condiție nu este de natură să asigure egalitatea de tratament în cadrul recunoașterii, în vederea aplicării acestei dispoziții, a caracterului social al altor organisme decât cele de drept public.

Semnături