



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

13 iulie 2017*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Scutiri pentru prestările de servicii strâns legate de sport – Articolul 133 – Excluderea scutirii în cazul unui risc de denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA-ului – Prestări de servicii efectuate de organisme de drept public fără scop lucrativ”

În cauza C-633/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit], prin decizia din 30 noiembrie 2015, primită de Curte la 30 noiembrie 2015, în procedura

London Borough of Ealing

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz (raportor), președinte de cameră, domnii E. Juhász și C. Vajda, doamna K. Jürimäe și domnul C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 26 octombrie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru London Borough of Ealing, de M. F. Mitchell, barrister, mandatat de H. Grantham, solicitor;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Brandon, în calitate de agent, asistat de R. Hill și de P. Mantle, barristers;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 21 decembrie 2016,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: engleza.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 133 primul paragraf litera (d) și a articolului 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, rectificare în JO 2007, L 335, p. 60).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între London Borough of Ealing (municipalitatea londoneză Ealing), pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (administrația fiscală și vamală a Regatului Unit, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) a taxelor de intrare la instalațiile sportive.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Conform articolului 28 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitul pe cifra de afaceri – sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”) coroborată cu punctul 4 din anexa E la această directivă, statele membre puteau, pe parcursul perioadei de tranziție prevăzute la alineatul (4) al acestui articol, să aplice în continuare TVA la operațiunile vizate la articolul 13 A alineatul (1) litera (m) din directiva menționată.
- 4 În conformitate cu articolele 411 și 413 din Directiva 2006/112, aceasta a abrogat și a înlocuit de la 1 ianuarie 2007 legislația Uniunii Europene în domeniul TVA-ului, în special A șasea directivă.
- 5 Articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112, care figurează în capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, din titlul IX al acestei directive, dispune că statele membre scutesc:

„prestarea anumitor servicii strâns legate de sport și educația fizică de către organizații fără scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică;”

- 6 Potrivit articolului 133 din directiva menționată:

„Statele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n) sub rezerva respectării, în fiecare caz în parte, a uneia sau mai multora dintre următoarele condiții:

[...]

- (d) este necesar ca scutirile să nu fie susceptibile de a cauza denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA.

Statele membre care, în temeiul anexei E la [A șasea directivă], la 1 ianuarie 1989 aplicau TVA operațiunilor prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (m)[...], pot aplica, de asemenea, condițiile prevăzute la primul paragraf litera (d), atunci când livrările de bunuri sau prestările de servicii respective de către organisme de drept public sunt scutite.”

Dreptul din Regatul Unit

- 7 În perioada tranzitorie prevăzută la articolul 28 alineatul (3) din A șasea directivă, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord a continuat să supună TVA-ului prestările de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică, prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din această directivă, cu excepția a două prestări aferente participării la o competiție sportivă, prevăzute în grupa 10 din anexa 6 la Value Added Tax Act 1983 (Legea din 1983 privind taxa pe valoarea adăugată).
- 8 Grupa 10 din anexa 9 la Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind taxa pe valoare adăugată) prevede scutirea de TVA a următoarelor prestări de servicii:
- „1. Acordarea unui drept de a participa la un concurs în domeniul sportului sau al educației fizice în cazul în care contraprestația constă într-o sumă care trebuie alocată integral finanțării premiului sau premiilor acordate la concursul respectiv.
 - 2. Acordarea de către un organism eligibil, înființat pentru practicarea sportului sau a educației fizice, a dreptului de a participa la un concurs în cadrul unei astfel de activități.
 - 3. Prestarea de către un organism eligibil, în favoarea unei persoane fizice, a unor servicii strâns și esențial legate de sport sau de educația fizică practică de această persoană, cu excepția prestațiilor care, atunci când acest organism acționează în cadrul unui sistem de afiliere, sunt efectuate în favoarea unei persoane fizice care nu este membrul său.”
- 9 Nota (2A) din grupa 10 definește „organismul eligibil” ca fiind un organism fără scop lucrativ care îndeplinește anumite condiții.
- 10 Potrivit notei explicative 3 din grupa menționată:
- „În cadrul grupei 10 punctul 3 din anexa 9, noțiunea «organism eligibil» nu include:
- a) colectivitățile locale;
 - b) un minister din cadrul Guvernului [...] sau
 - c) [anumite organisme publice neministeriale]”.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 11 Municipality londoneză Ealing este o colectivitate locală care exploatează un anumit număr de instalații sportive precum săli de sport și piscine. În perioada cuprinsă între 1 iunie 2009 și 31 august 2012, aceasta a plătit TVA-ul încasat pentru taxele de intrare la aceste instalații sportive.
- 12 În cursul anului 2013, municipalitatea menționată a solicitat administrației fiscale rambursarea acestei taxe, arătând că aceste drepturi ar fi trebuit să fie scutite în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112. Rambursarea i-a fost refuzată pentru motivul că reglementarea națională exclude scutirea unor prestări de servicii sportive vizate în această dispoziție atunci când acestea sunt prestate de organisme de drept public, precum colectivitățile locale, în temeiul condițiilor prevăzute la articolul 133 primul paragraf litera (d) și al doilea paragraf din această directivă.
- 13 Municipality londoneză Ealing a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit]. Aceasta a susținut în fața acestei instanțe că Regatul Unit nu se putea prevala de articolul 133 al doilea paragraf din directiva menționată pentru motivul că acest stat nu a supus TVA-ului, la 1 ianuarie 1989, toate

prestările de servicii sportive, în măsura în care, în special, drepturile de a participa la o competiție sportivă erau scutite. În plus, conform susținerilor reclamantei din litigiul principal, articolul 133 al doilea paragraf, deoarece privește prestări de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică, nu permite să se excludă de la beneficiul scutirii de TVA organismele de drept public fără scop lucrativ fără a scuti, de asemenea, de la acest beneficiu organismele fără scop lucrativ altele decât cele de drept public. În sfârșit, articolul 133 al doilea paragraf din aceeași directivă nu ar autoriza statele membre să excludă, în general, toate autoritățile locale de la beneficiul acestei scutiri, de vreme ce acesta ar impune stabilirea „de la caz la caz”, dacă scutirea menționată este susceptibilă să cauzeze denaturări ale concurenței. Administrația fiscală s-a opus acestei argumentări.

14 Potrivit indicațiilor care figurează în decizia de trimitere, municipalitatea londoneză Ealing trebuie să fie considerată un organism fără scop lucrativ, ale cărui prestații sunt strâns legate de sport sau de educația fizică și sunt destinate persoanelor care practică sportul sau educația fizică, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112.

15 În aceste condiții, First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Regatul Unit are dreptul, în temeiul articolului 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112, să impună organismelor de drept public condiția menționată la acest articol [primul paragraf] litera (d)[, pe de o parte,] în cazul în care operațiunile în cauză erau impozabile în Regatul Unit la 1 ianuarie 1989, dar celelalte servicii sportive erau scutite la acea dată și[, pe de altă parte,] în cazul în care operațiunile în cauză nu au făcut obiectul scutirii în temeiul dreptului național înainte ca Regatul Unit să încerce să impună condiția prevăzută la articolul 133 [primul paragraf] litera (d) din această directivă?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, Regatul Unit are dreptul să impună condiția prevăzută la articolul 133 [primul paragraf] litera (d) din Directiva 2006/112 în cazul organismelor de drept public fără scop lucrativ, fără a aplica aceeași condiție și organismelor fără scop lucrativ care nu sunt supuse dreptului public?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare, Regatul Unit are dreptul să excludă de la beneficiul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (m) [din Directiva 2006/112] toate organismele publice fără scop lucrativ fără a aprecia în fiecare caz în parte dacă acordarea scutirii ar fi susceptibilă să cauzeze denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA-ului?”

Cu privire la întrebările preliminare

16 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că, conform indicațiilor care figurează în cererea de decizie preliminară, prestările de servicii în discuție în litigiul principal se încadrează în domeniul de aplicare *ratione temporis* al Directivei 2006/112, trebuie să fie interpretate ca îndeplinind condițiile scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din această directivă și au fost efectuate de un organism de drept public fără scop lucrativ, în sensul acestei dispoziții. Deoarece aceste prestări de servicii sunt supuse TVA-ului în temeiul reglementării naționale în cauză în litigiul principal, întrebările instanței de trimitere se referă numai la interpretarea articolului 133 al doilea paragraf din directiva menționată coroborat cu articolul 133 primul paragraf litera (d), care permite excluderea, în anumite condiții, de la beneficiul acestei scutiri a prestațiilor de servicii respective atunci când acestea sunt efectuate de organisme de drept public.

Cu privire la prima întrebare

- 17 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării unui stat membru care condiționează acordarea scutirii de TVA organismelor de drept public care efectuează prestări de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din directiva menționată, de respectarea cerinței prevăzute la articolul 133 primul paragraf litera (d) din această directivă, în timp ce, pe de o parte, la 1 ianuarie 1989, acest stat membru nu supunea TVA-ului aceste prestări de servicii și, pe de altă parte, prestările de servicii în cauză nu au fost scutite de TVA înainte ca respectarea cerinței respective să fi fost impusă.
- 18 În ceea ce privește aspectul dacă toate prestările de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică trebuiau să fie supuse TVA-ului la 1 ianuarie 1989 pentru ca un stat membru să poată să se prevaleze de articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112, trebuie arătat că modul de redactare a acestei dispoziții nu conține o asemenea condiție. De fapt, dispoziția menționată se aplică statelor membre care impuneau această taxă operațiunilor vizate de articolul 132 alineatul (1) litera (m) din această directivă, fără să impună o subordonare a tuturor acestor prestări de servicii.
- 19 O astfel de cerință ar fi, în plus, contrară dispozițiilor articolului 132 alineatul (1) litera (m), la care se referă articolul 133 al doilea paragraf, care vizează „anumite” prestări de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică.
- 20 Prin urmare, un stat membru precum Regatul Unit, care nu aplica, la 1 ianuarie 1989, TVA în cazul tuturor prestărilor de servicii, ci numai al anumitor prestări de servicii, poate beneficia de posibilitatea acordată statelor membre de articolul 133 al doilea paragraf din directiva menționată coroborat cu articolul 133 primul paragraf litera (d).
- 21 Cea de a doua parte a primei întrebări privește interpretarea ultimei teze a articolului 133 al doilea paragraf din aceeași directivă, și anume „atunci când livrările de bunuri sau prestările de servicii respective de către organisme de drept public sunt scutite”.
- 22 În această privință, instanța de trimitere ridică problema dacă, astfel cum susține municipalitatea londoneză Ealing, această formulare implică faptul că Regatul Unit era obligat să procedeze, în primul rând, la scutirea prestărilor de servicii efectuate de organisme de drept public fără scop lucrativ, înainte de a putea aplica, în al doilea rând, cerința prevăzută la articolul 133 primul paragraf litera (d) din Directiva 2006/112 unor astfel de prestări.
- 23 Această cerință nu ar putea fi, însă, dedusă din articolul 133 al doilea paragraf din directiva menționată. De fapt, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 44 din concluzii, în cadrul acestei dispoziții, verbul „a scuti” este utilizat la prezent, și anume „sunt scutite”, iar nu la trecut, „erau scutite”. Dispoziția menționată nu presupune, în consecință, ca prestările de servicii respective să fi fost scutite de TVA înainte ca cerința prevăzută la articolul 133 primul paragraf litera (d) din directivă să fie aplicată.
- 24 Obiectivul urmărit de articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 pledează, de asemenea, în favoarea acestei interpretări. De fapt, această dispoziție urmărește nu numai să scutească prestările de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică, ci, dimpotrivă, astfel cum reiese din dispozițiile articolului 133 al doilea paragraf coroborat cu articolul 133 primul paragraf litera (d), să permită statelor membre să aplice TVA în cazul prestărilor de servicii menționate, efectuate de organisme de drept public și supuse acestei taxe la 1 ianuarie 1989.

- 25 În consecință, în temeiul articolului 133 al doilea paragraf din directiva menționată, scutirea prestărilor de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică, efectuate de organisme de drept public, poate fi subordonată cerinței prevăzute la primul alineat litera (d) al acestui articol, deși aceste prestări de servicii nu au făcut în prealabil obiectul unei scutiri în statul membru în cauză.
- 26 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu se opune reglementării unui stat membru care condiționează acordarea scutirii de TVA organismelor de drept public care efectuează prestări de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din directiva menționată, de respectarea cerinței prevăzute la articolul 133 primul paragraf litera (d) din această directivă, în timp ce, pe de o parte, la 1 ianuarie 1989, acest stat membru nu supunea TVA-ului aceste prestări de servicii și, pe de altă parte, prestările de servicii în cauză nu au fost scutite de TVA înainte ca respectarea cerinței respective să fi fost impusă.

Cu privire la a doua întrebare

- 27 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care aceasta condiționează de respectarea cerinței prevăzute la articolul 133 primul paragraf litera (d) din această directivă acordarea scutirii de TVA organismelor de drept public care efectuează prestări de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din directiva menționată, fără să aplice această condiție și organismelor fără scop lucrativ altele decât cele de drept public care efectuează astfel de prestări de servicii.
- 28 În această privință, trebuie amintit că articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112, în temeiul căruia statele membre scutesc anumite prestări de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică, efectuate de organisme fără scop lucrativ, privește, fără deosebire, toate organismele fără scop lucrativ (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2016, Comisia/Țările de Jos, C-22/15, nepublicată, EU:C:2016:118, punctul 43).
- 29 Deși articolul 133 din această directivă permite statelor membre să subordoneze acordarea acestei scutiri respectării unor condiții suplimentare, rezultă din formularea primului paragraf al acestui articol că statele membre nu pot aplica condițiile prevăzute la acest paragraf literele (a)-(d), în principiu, decât altor organisme, care nu sunt de drept public. În ceea ce privește organismele de drept public, al doilea paragraf al articolului respectiv permite numai să li se impună cerința prevăzută la primul paragraf litera (d) al aceluiași articol, care urmărește să evite denaturarea concurenței în detrimentul întreprinderilor comerciale și aceasta numai cu privire la statele membre care aplicau, la 1 ianuarie 1989, TVA în cazul prestărilor de servicii vizate la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din directiva menționată.
- 30 Prin urmare, posibilitatea acordată statelor membre de a exclude de la acordarea scutirii de TVA prestările de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112, în temeiul articolului 133 din aceasta, este încadrată mai restrictiv în cazul organismelor de drept public fără scop lucrativ decât în cazul altor organisme fără scop lucrativ. Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 27 din concluzii, această din urmă dispoziție urmărește, în consecință, să favorizeze organismele de drept public față de celelalte organisme, în ceea ce privește scutirea prestărilor de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică pe care acestea le efectuează.
- 31 Având în vedere acest scop, termenul „de asemenea” care figurează la articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat ca însemnând că un stat membru nu poate impune organismelor sale de drept public respectarea cerinței prevăzute la primul paragraf litera (d) al acestui articol decât dacă impune aceasta și altor organisme decât cele de drept public.

- 32 Această interpretare se opune, însă, ca o reglementare națională precum cea în discuție în litigiul principal să excludă de la beneficiul scutirii de TVA pentru prestările de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din directiva menționată, numai prestările de servicii efectuate de organisme de drept public fără scop lucrativ, fără să supună, de asemenea, la plata TVA-ului, în temeiul articolului 133 primul paragraf litera (d) din aceeași directivă, prestările de servicii efectuate de alte organisme fără scop lucrativ.
- 33 Având în vedere ansamblul acestor considerații, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care aceasta condiționează de respectarea cerinței prevăzute la articolul 133 primul paragraf litera (d) din această directivă acordarea scutirii de TVA organismelor de drept public care efectuează prestări de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din directiva menționată, fără să aplice această condiție și organismelor fără scop lucrativ altele decât cele de drept public care efectuează astfel de prestări de servicii.

Cu privire la a treia întrebare

- 34 Având în vedere răspunsul dat la a doua întrebare, nu este necesar să se răspundă la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 35 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 patra) declară:

- 1) **Articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că nu se opune reglementării unui stat membru care condiționează acordarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată (TVA) organismelor de drept public care efectuează prestări de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din directiva menționată, de respectarea cerinței prevăzute la articolul 133 primul paragraf litera (d) din această directivă, în timp ce, pe de o parte, la 1 ianuarie 1989, acest stat membru nu supunea TVA-ului aceste prestări de servicii și, pe de altă parte, prestările de servicii în cauză nu au fost scutite de TVA înainte ca respectarea cerinței respective să fi fost impusă.**
- 2) **Articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în măsura în care aceasta condiționează de respectarea cerinței prevăzute la articolul 133 primul paragraf litera (d) din această directivă acordarea scutirii de TVA organismelor de drept public care efectuează prestări de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din directiva menționată, fără să aplice această condiție și organismelor fără scop lucrativ altele decât cele de drept public care efectuează astfel de prestări de servicii.**

Semnături