



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
DOMNUL GERARD HOGAN  
prezentate la 7 noiembrie 2019<sup>1</sup>

**Cauza C-488/18**

**Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen  
împotriva  
Golfclub Schloss Igling e. V.**

[cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania)]

„Cerere de decizie preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Scutiri – Articolul 132 alineatul (1) litera (m) – Prestarea de servicii strâns legate de sport – Efectul direct – Întinderea marjei de apreciere a statelor membre – Principiul neutralității fiscale – Principiul egalității de tratament – Noțiunea de «organizații fără scop lucrativ»”

1. Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (m) 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, denumită în continuare „Directiva 2006/112”).
2. Prezenta cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Administrația fiscală Kaufbeuren, biroul local Füssen, Germania), pe de o parte, și Golfclub Schloss Igling e.V. (denumit în continuare „Golfclub”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul administrației fiscale de a scuti de taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) anumite servicii strâns legate de practicarea golfului prestate de Golfclub.
3. Chestiunea principală în prezenta cauză este dacă, deși textul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 se referă doar la „anumite servicii strâns legate de sport”, această dispoziție poate fi totuși considerată suficient de precisă și de necondiționată și, prin urmare, să aibă un efect direct.

### **I. Dreptul Uniunii**

#### **A. Directiva 2006/112**

4. Articolul 132 din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

<sup>1</sup> Limba originală: engleza.

- (m) prestarea anumitor servicii strâns legate de sport și educația fizică de către organizații fără scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică;
- (n) prestarea anumitor servicii culturale, precum și livrarea de bunuri strâns legate de acestea, de către organisme de drept public sau de alte organisme culturale recunoscute de statul membru în cauză; [...]

### **B. Dreptul german**

5. În conformitate cu articolul 4 alineatul (22) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”, în versiunea publicată la 21 februarie 2005 (BGB1.2005 I, p. 386), sunt scutite de impozit următoarele operațiuni:

- „(a) conferințe, cursuri și alte evenimente de ordin științific sau educațional organizate de persoane juridice de drept public, școli superioare cu profil administrativ și economic, Volkshochschulen sau organisme care urmăresc obiective de interes public sau cele ale unei organizații profesionale, în cazul în care cea mai mare parte a veniturilor este utilizată pentru a acoperi cheltuielile acestora;
- (b) alte evenimente culturale și sportive organizate de operatorii menționați la litera (a), în cazul în care încasările constau în taxe de participare.”

6. Articolele 51, 52, 55, 58, 59, 60 și 61 din Abgabenordnung (Codul fiscal, denumit în continuare „AO”), prevedeau:

„Articolul 51

Prevederi cu caracter general

(1) Dispozițiile următoare se aplică în cazul în care codul acordă scutiri fiscale unei entități pentru a servi în mod direct și exclusiv interesul public, caritabil sau scopuri religioase (scopuri scutite fiscal). Prin entitate se înțelege o entitate, o asociație sau un grup de active, astfel cum este definit în Legea privind impozitul pe profit. Subdiviziunile funcționale (servicii) ale entităților nu sunt considerate entități impozabile independente.

[...]

Articolul 52

Scopuri de interes public

(1) O entitate este de interes public în cazul în care activitatea sa vizează să ajute în mod dezinteresat colectivitatea în domeniul material, spiritual sau moral. Nu se consideră că aceasta ajută în mod dezinteresat colectivitatea dacă grupul de persoane care beneficiază de un astfel de ajutor este restrâns, de exemplu, prin apartenența la o familie sau la forța de muncă a unei întreprinderi sau nu poate fi decât o organizație restrânsă ca rezultat al definiției sale, în special în ceea ce privește atributele geografice sau profesionale. Încadrarea în categoria entităților de interes public nu poate fi acordată doar pentru că o entitate repartizează fondurile sale unei entități de drept public.

(2) Sub rezerva dispozițiilor alineatului (1) de mai sus, sunt recunoscute ca activități care ajută colectivitatea:

[...]

21. promovarea sportului (șahul se consideră a fi un sport);

[...]

#### Articolul 55

##### Activitate fără scop lucrativ

(1) Acțiunile de promovare sau susținere sunt considerate fără scop lucrativ în cazul în care nu servesc scopurilor economice ale entității, de exemplu, scopuri comerciale sau alte scopuri lucrative, și dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

1. Fondurile entității pot fi utilizate numai în scopurile prevăzute în statut. Membrii sau partenerii (membrii în sensul prezentelor dispoziții) nu pot beneficia nici de profit distribuit și nici de alte sume din fondurile entității în virtutea calității lor de membri. Entitatea nu își poate utiliza fondurile nici pentru promovarea directă, nici pentru promovarea indirectă sau pentru sprijinirea partidelor politice.
2. La încetarea calității de membru sau la dizolvarea ori lichidarea entității, membrii nu pot primi mai mult decât capitalul vărsat și valoarea echitabilă de piață a aporturilor lor în natură.
3. Entitatea nu poate oferi un beneficiu niciunei persoane prin intermediul unor cheltuieli care nu au legătură cu scopul entității sau printr-o remunerație disproporționat de mare.
4. În cazul în care entitatea este dizolvată sau lichidată ori în cazul în care scopul anterior al acesteia încetează să mai fie aplicabil, activele entității care depășesc valoarea participațiilor membrilor la capitalul vărsat și valoarea echitabilă de piață a aporturilor lor în natură pot fi utilizate numai în scopuri scutite fiscal (principiul alocării activelor). Această cerință este, de asemenea, îndeplinită în cazul în care activele urmează să fie transferate către o altă entitate scutită fiscal sau unei persoane juridice de drept public pentru scopuri scutite fiscal.
5. Sub rezerva prevederilor articolului 62, entitatea își utilizează fondurile, în principiu fără întârziere, pentru scopurile fiscale scutite prevăzute în statut. Utilizarea de fonduri pentru achiziționarea sau crearea de active în scopurile prevăzute în statut constituie, de asemenea, o utilizare adecvată. Se consideră că fondurile au fost utilizate fără întârziere în cazul în care sunt utilizate în scopurile scutite fiscal prevăzute în statut, la nu mai târziu de doi ani calendaristici sau două exerciții financiare de la obținerea acestora.

[...]

#### Articolul 58

##### Activități care nu au un efect negativ asupra scutirilor fiscale

Scutirile fiscale nu vor fi refuzate în cazul în care:

[...]

8. o entitate organizează evenimente sociale de importanță secundară în comparație cu activitățile sale scutite fiscal;
9. o asociație cu profil sportiv promovează și activitățile sportive remunerate pe lângă activitățile sportive neremunerate;

[...]

## Articolul 59

### Condiții prelabile pentru acordarea scutirilor fiscale

Scutirile fiscale se acordă dacă sunt prevăzute în statut, în contractul de societate sau în alte componente ale actului constitutiv (statut în sensul prezentelor dispoziții) care descriu scopul urmărit de entitate și care îndeplinesc condițiile prevăzute la articolele 52-55 și sunt urmărite exclusiv și direct; activitatea propriu-zisă de administrare trebuie să respecte prevederile acestui statut.

## Articolul 60

### Condiții pe care trebuie să le respecte statutul

(1) Scopurile stabilite în statut și mijloacele prin care acestea urmează să fie atinse sunt definite în mod precis, astfel încât să se poată stabili pe baza statutului dacă au fost îndeplinite condițiile prelabile pentru acordarea scutirilor fiscale. Statutul conține criteriile menționate în anexa 1.

(2) Statutul trebuie să respecte prevederile referitoare la impozitul pe profit și impozitul pe dividende pe întreaga perioadă supusă examinării și, în ceea ce privește alte taxe, la momentul la care devin exigibile.

## Articolul 61

### Alocarea activelor în statut

(1) Se consideră că există o alocare suficientă a activelor în scopuri fiscale [articolul 55 alineatul (1) punctul 4] în cazul în care scopul pentru care vor fi utilizate activele în cazul în care entitatea este dizolvată sau lichidată sau în cazul în care scopul anterior al acesteia își încetează aplicabilitatea este definit în mod precis în statut astfel încât să se poată stabili pe baza statutului dacă scopul beneficiază sau nu de scutire fiscală.

(2) (abrogat)

(3) În cazul în care dispoziția privind alocarea activelor este ulterior modificată astfel încât nu mai respectă cerințele prevăzute la articolul 55 alineatul (1) punctul 4, se consideră că aceasta a fost, de la bun început, necorespunzătoare din punct de vedere fiscal. Articolul 175 alineatul (1) prima teză punctul 2 se aplică cu condiția ca deciziile de impunere să poată fi emise, anulate sau modificate în măsura în care se referă la impozite devenite exigibile în cei zece ani calendaristici care precedă modificarea dispoziției privind alocarea activelor.”

## II. Istoricul cauzei

7. Golfclub este o asociație înregistrată care în anul faptelor în litigiu, 2011, nu fusese calificată drept asociație caritabilă în sensul articolului 51 și următoarele din AO. Potrivit statutului său, scopul său este acela de a încuraja și de a promova practicarea sportului, respectiv golf. Acest scop este dus la îndeplinire prin administrarea unui teren de golf și a anexelor acestuia, pe care le închiriază către Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (Golfplatz). În conformitate cu articolul 13 alineatul (3) din statutul asociației, în caz de dizolvare voluntară sau forțată, activele sale sunt transferate unei persoane sau instituții desemnate de adunarea generală.

8. La 25 ianuarie 2011, Golfplatz a fost achiziționat de către Golfclub pentru suma de 380 000 de euro. Pentru a finanța această operațiune, Golfclub a contractat împrumuturi de la membrii săi cu o rată anuală a dobânzii de 4 % și cu o rată de rambursare de 5 % pe an.

9. În același an, Golfclub a colectat venituri în valoare totală de 78 615,02 EUR din următoarele activități:

- (i) dreptul de utilizare a terenului de golf;
- (ii) cedarea cu împrumut a mingilor de golf;
- (iii) închirierea de mașinuțe;
- (iv) vânzarea de crose de golf;
- (v) organizarea de turnee și de evenimente de golf, în cadrul cărora Golfclub a încasat taxe de intrare pentru participare.

10. Administrația fiscală refuză să aplice scutirea de TVA pentru aceste activități deoarece în temeiul articolului 4 alineatul (22) din UStG, numai taxele de participare sunt scutite și deoarece, chiar și pentru organizarea și găzduirea de turnee de golf, această scutire nu poate fi aplicată, întrucât Golfclub nu poate fi considerată o organizație caritabilă în sensul articolului 51 și următoarele din AO. Într-adevăr, statutul său nu conținea prevederi suficient de precise în ceea ce privește repartizarea activelor sale în cazul unei dizolvări, iar achiziționarea Golfplatz demonstrează că aceasta nu urmărește exclusiv un scop nelucrativ.

11. Decizia adoptată de administrația fiscală cu privire la Golfclub a fost anulată de Finanzgericht München (Tribunalul Fiscal München, Germania) pentru motivul că Golfclub este o organizație fără scop lucrativ în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 și că această dispoziție, care are efect direct, impune statelor membre să scutească toate activitățile strâns legate de practicarea unui sport efectuate de o organizație fără scop lucrativ.

### **III. Situația de fapt și cererile de decizie preliminară**

12. Administrația fiscală a atacat cu recurs hotărârea pronunțată de Finanzgericht la instanța de trimitere. Aceasta din urmă consideră că soluționarea litigiului depinde, pe de o parte, de aspectul dacă articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 are efect direct și, prin urmare, dacă organizațiile fără scop lucrativ pot invoca în mod direct această dispoziție în cazul unei transpuneri eronate a directivei menționate. Pe de altă parte, litigiul privește sensul noțiunii de „organizații fără scop lucrativ” utilizate de aceeași dispoziție.

13. Referitor la prima chestiune, instanța de trimitere arată că are îndoieli cu privire la aspectul dacă articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 are efect direct în măsura în care, în Hotărârea din 15 februarie 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, punctele 23 și 24), Curtea a statuat că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) 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 (denumită în continuare „A șasea directivă a Consiliului”) nu are efect direct. Astfel, pentru a ajunge la această soluție, Curtea s-a întemeiat în special pe faptul că această dispoziție se referea, ca și articolul 132 alineatul (1) litera (m), la „anumite servicii” și, în consecință, a acordat statelor membre o marjă de apreciere pentru a decide care sunt prestațiile scutite. Acest lucru a determinat Curtea să concluzioneze că respectiva dispoziție nu îndeplinea condițiile necesare pentru a fi direct aplicabilă în fața instanțelor naționale.

14. În ceea ce privește a doua chestiune, instanța de trimitere se întreabă dacă noțiunea de „organizație fără scop lucrativ” utilizată la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 trebuie să fie considerată o noțiune autonomă de drept al Uniunii și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă această noțiune trebuie interpretată în sensul că impune ca, pentru a fi încadrată astfel, statutul unei organizații să prevadă că, în cazul unui transfer către o altă organizație, aceasta din urmă trebuie de asemenea să urmărească un scop nelucrativ.

15. În acest context, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 132 alineatul (1) litera (m) din [Directiva 2006/112/CE], potrivit căruia statele membre scutesc de la plata TVA-ului «prestarea anumitor servicii strâns legate de sport și educația fizică de către organizații fără scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică», are efect direct, astfel încât, în lipsa transunerii, această dispoziție poate fi invocată în mod direct de organizații fără scop lucrativ?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: noțiunea de «organizații fără scop lucrativ» în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din [Directiva 2006/112]:
- trebuie interpretată în mod autonom, din perspectiva dreptului Uniunii sau
  - statele membre sunt autorizate să condiționeze calificarea unui organism ca atare de îndeplinirea unor cerințe precum cele prevăzute la articolul 52 coroborat cu articolul 55 din Codul fiscal german – Abgabenordnung – (sau la articolul 51 și următoarele din Codul fiscal german în ansamblu)?
- 3) În cazul în care această noțiune trebuie interpretată în mod autonom, din perspectiva dreptului Uniunii: o organizație fără scop lucrativ în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din [Directiva 2006/112] trebuie să dispună de norme aplicabile în cazul dizolvării, potrivit cărora aceasta are obligația să transfere patrimoniul de la momentul respectiv asupra unei alte organizații fără scop lucrativ în scopul promovării sportului și a educației fizice?”

#### IV. Analiză

16. În conformitate cu solicitarea Curții, ne vom limita în prezentele concluzii la examinarea primei întrebări preliminare.

17. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 are efect direct și, prin urmare, poate fi invocat în fața instanțelor naționale de către particulari.

18. Cu titlu introductiv, trebuie amintit că particularii au dreptul să invoce o prevedere în fața instanțelor naționale împotriva unui stat membru, în special atunci când acesta nu a transpus în termenele stabilite directiva în dreptul național, fie atunci când a transpus în mod incorect directiva în cauză, în cazul în care prevederea este necondiționată și suficient de precisă<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> A se vedea în acest sens Hotărârea din 24 ianuarie 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, punctul 33), Hotărârea din 12 decembrie 2013, Portugás (C-425/12, EU:C:2013:829, punctul 18), Hotărârea din 15 ianuarie 2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, punctul 31), Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 31), și Hotărârea din 7 iulie 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, punctul 16).



19. O dispoziție din dreptul Uniunii este considerată necondiționată în cazul în care enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu este subordonată, în privința executării sau a efectelor, intervenției vreunui act fie al instituțiilor Uniunii, fie al statelor membre<sup>3</sup>. Pentru a fi considerată suficient de precisă, o dispoziție trebuie să descrie obligația pe care o prevede în termeni neechivoci și necondiționați<sup>4</sup>.

20. În cazul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112, jurisprudența existentă oferă deja orientări cu privire la modul în care trebuie să răspundă întrebării adresate de instanța de trimitere.

#### *A. Analiză în lumina jurisprudenței existente a Curții de Justiție*

21. Jurisprudența mai veche a Curții cu privire la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112, cum ar fi Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), și Hotărârea din 19 decembrie 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861), ar putea lăsa în primul rând impresia că statele membre sunt obligate să scutească orice serviciu strâns legat de practicarea unui sport prestat de organizațiile fără scop lucrativ. Totuși, considerăm că o analiză mai detaliată a respectivelor hotărâri demonstrează că acest lucru nu este adevărat.

22. În Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punctul 27), Curtea a reținut că „prin articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă nu se urmărește ca doar anumite sporturi să beneficieze de scutirea prevăzută la acest articol, ci articolul menționat se referă la practicarea sportului în general [...]”. În cauza respectivă, chestiunea centrală era dacă cotizațiile plătite de cluburile de hochei către England Hockey în schimbul serviciilor prestate de această organizație erau supuse TVA-ului.

23. În cadrul răspunsului la prima întrebare adresată de instanța de trimitere, Curtea a statuat mai întâi că prestarea serviciilor în scopul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 acoperă servicii prestate, din punct de vedere formal, nu numai în favoarea persoanelor fizice, ci și în favoarea unor persoane juridice și a unor asociații fără personalitate juridică, în măsura în care, printre altele, beneficiarii efectivi ai prestațiilor respective sunt persoane care practică sportul. Într-adevăr, altfel ar însemna că „scutirea prevăzută de această dispoziție ar depinde de existența unui raport juridic între prestatorul de servicii și persoanele care practică un sport în cadrul unei astfel de structuri”. O asemenea concluzie ar fi contrară finalității respectivei scutiri.

24. În continuare, Curtea a examinat a doua întrebare, și anume dacă statele membre au dreptul de a limita regimul scutirilor prevăzut de articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 numai la serviciile prestate persoanelor fizice care practică sportul. Aceasta a statuat, la punctul 39, că această directivă prevedea că statele membre nu au dreptul „de a exclude un anumit grup de destinatari ai acestor prestări de la beneficiul scutirii în cauză”, întrucât statele membre nu beneficiau de o astfel de marjă de apreciere în această privință.

25. De asemenea, în Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), Curtea a statuat, la punctul 21, că articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 „nu urmărește, având în vedere această formulare, ca doar anumite sporturi să beneficieze de scutirea prevăzută la acest articol”. Astfel Curtea a stabilit la punctul 25 că „activitățile sportive cu caracter neorganizat,

3 A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 32), Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 49), și Hotărârea din 13 februarie 2019, Human Operator (C-434/17, EU:C:2019:112, punctul 38).

4 Hotărârea din 26 februarie 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, punctul 52), și Hotărârea din 26 octombrie 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, punctul 41).

nesistematic și care nu au ca scop participarea la competiții sportive *pot* fi considerate drept practicare a sportului în sensul acestei dispoziții”<sup>5</sup>. În orice caz, formularea permisivă („pot”) utilizată de Curte la punctul respectiv sugerează în sine că statul membru se bucură de o marjă de apreciere în această privință. Dacă dispoziția în cauză ar fi fost considerată necondiționată, s-ar fi putut considera că Curtea ar fi indicat acest lucru prin utilizarea unor termeni imperativi precum „trebuie”.

26. Oprindu-ne asupra acestui aspect, se poate admite că, în aceste două cauze, Curtea pare să fi pornit de la premisa tacită potrivit căreia articolul 132 alineatul (1) litera (m) are în sine un efect direct. Totuși, trebuie să se observe, de asemenea, că problema efectului direct nu a fost pusă în mod clar în discuție în fața Curții, iar Curtea nu a fost obligată în niciuna dintre cele două cauze să examineze chestiunea respectivă.

27. Prin urmare, întrucât întrebările adresate în cauzele Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571) și Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) nu priveau în mod expres nici existența unei anumite marje de apreciere a statelor membre de a decide care sunt serviciile scutite, nici natura necondiționată a articolului 132 alineatul (1) litera (m), considerăm că nu se poate trage nicio concluzie din aceste hotărâri în ceea ce privește chestiunea efectului direct al acestei dispoziții. În ceea ce ne privește, considerăm că aceste hotărâri ar trebui interpretate în sensul că nu exclud *ex ante* anumite activități sportive din domeniul de aplicare al acestei dispoziții doar pentru că nu au îndeplinit criteriul specific care a format obiectul fiecăreia dintre aceste cauze.

28. În Hotărârea din 19 decembrie 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, punctul 32), Curtea a statuat, ca răspuns la primele cinci întrebări adresate de instanța de trimitere, că „articolul 134 litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu exclude de la scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din această directivă prestarea de servicii care constă în acordarea, de către o organizație fără scop lucrativ care administrează un teren de golf și propune un sistem de afiliere, a dreptului de a utiliza acest teren de golf vizitatorilor care nu sunt membri ai acestei organizații”. Cu toate acestea, dispoziția aflată în discuție în cauza Bridport and West Dorset Golf Club *nu* era articolul 132 alineatul (1) litera (m), ci mai degrabă articolul 134 litera (b) din Directiva 2006/112<sup>6</sup>. Din moment ce articolul 134 litera (b) limitează statele membre de la a scuti în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (m) anumite prestări de servicii strâns legate de sport și educația fizică, Curtea, în mod implicit dar necesar, și-a bazat raționamentul pe premisa că condițiile pentru aplicarea acestei dispoziții erau îndeplinite.

29. Prin urmare, nu se poate afirma că, în realitate, Curtea a abordat problema destul de distinctă dacă articolul 132 alineatul (1) litera (m) avea în sine efect direct. Prin urmare, nici din această hotărâre nu rezultă nicio concluzie, cel puțin în ceea ce privește chestiunea principală în prezenta cauză.

30. În orice caz, în speță, analiza de la caz la caz a jurisprudenței anterioare este puțin importantă, întrucât, de atunci, Curtea a adoptat în mod expres o poziție în cel puțin două hotărâri, și anume Hotărârea din 13 iulie 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544), și Hotărârea din 15 februarie 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), din care reiese în mod clar că articolul 132 alineatul (1) litera (m) lasă statelor membre o marjă de apreciere în ceea ce privește întinderea competenței lor de a scuti anumite servicii strâns legate de sport. Existența însăși a unei astfel de marje de apreciere în sine implică faptul că dispozițiile articolului 132 alineatul (1) litera (m) nu pot fi considerate drept necondiționate prin natura lor. Întrucât cerința caracterului necondiționat este o condiție prealabilă pentru aplicarea doctrinei efectului direct, rezultă că articolul 132 alineatul (1) litera (m) nu poate fi considerat direct aplicabil. Acest aspect poate fi ilustrat printr-o examinare a acestor două decizii.

5 Sublinierea noastră.

6 Acesta este și cazul Hotărârii din 12 ianuarie 2006, Turn-und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C: 2006:22, punctul 36), care privea interpretarea articolului 13 secțiunea B litera (b) și secțiunea C din A șasea directivă, iar nu articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din această directivă.



31. În primul rând, în Hotărârea din 15 februarie 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117), Curtea a statuat că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă, care a fost înlocuit între timp cu dispozițiile identice ale articolului 132 alineatul (1) litera (n) din Directiva 2006/112, „trebuie interpretat în sensul că nu dispune de efect direct, astfel încât, în lipsă de transpunere, această dispoziție nu poate fi invocată direct de un organism de drept public sau de un alt organism cultural recunoscut de statul membru în cauză”.

32. Curtea a constatat în special că expresia „anumite prestări de servicii culturale” utilizată de prevederea respectivă „nu impune scutirea tuturor prestărilor de servicii culturale, astfel încât statele membre pot să scutească «anumite» prestări, supunând în același timp altele TVA-ului”<sup>7</sup>. Curtea a adoptat această opinie pentru că, mai întâi, „o astfel de interpretare nu corespunde sensului obișnuit al termenului «anumite» folosit la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă și lipsește de efect util recurgerea la acest termen în cadrul acestei dispoziții”<sup>8</sup>. În al doilea rând, în ceea ce privește articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă, legiuitorul Uniunii a respins în mod expres propunerea inițială a Comisiei Europene de a specifica, în mod armonizat, serviciile în cauză<sup>9</sup>. În al treilea rând, decizia legiuitorului Uniunii de a acorda statelor membre o marjă de apreciere pentru a determina prestările de servicii culturale scutite se poate explica prin marea varietate de tradiții culturale și de patrimonii regionale din cadrul Uniunii și, uneori, din cadrul aceluiași stat membru<sup>10</sup>.

33. În mod hotărâtor, totuși, Curtea a concluzionat că existența unei marje de apreciere cu privire la scutirea „anumitor” servicii culturale însemna că prevederea respectivă nu îndeplinea condițiile necesare pentru aplicarea doctrinei efectului direct<sup>11</sup>.

34. În al doilea rând, în Hotărârea din 13 iulie 2017, *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544, punctul 19), Curtea a respins argumentul potrivit căruia cerința ca statele membre să aplice TVA tuturor prestărilor de servicii strâns legate de practicarea sportului în scopul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 era direct efectivă pentru motivul că „ar fi [...] contrară dispozițiilor articolului 132 alineatul (1) litera (m) [...] care vizează «anumite» prestări de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică”.

35. Toate aceste considerente sunt perfect aplicabile în cazul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112, întrucât această dispoziție se referă de asemenea la posibilitatea de a scuti „anumite” servicii strâns legate de sport sau de educația fizică. Faptul că statele membre dispun de o marjă de apreciere în materie nu este în concordanță cu cerința de necondiționalitate, ea însăși o condiție prealabilă pentru aplicarea doctrinei efectului direct. Prin urmare, considerăm că, având în vedere raționamentul Curții exprimat atât în Hotărârea *British Film Institute*, cât și în Hotărârea *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544), articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 nu poate fi considerat suficient de precis și de necondiționat pentru a produce un efect direct.

### ***B. Analiza în lumina metodelor de interpretare acceptate în mod general***

36. Orice analiză a articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 din perspectiva metodelor de interpretare utilizate în mod tradițional de Curte, întemeiată pe modul de redactare, pe contextul și pe obiectivul dispoziției în cauză, conduce de asemenea la aceeași concluzie.

7 Punctul 23 din Hotărârea din 15 februarie 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117).

8 Punctul 16 din prezenta hotărâre.

9 Punctele 19-21 din prezenta hotărâre.

10 Punctul 22 din prezenta hotărâre.

11 Punctele 23 și 24.

1. Modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (m)

37. Articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 impune statelor membre să scutească de la plata TVA-ului „prestarea anumitor servicii strâns legate de sport și educația fizică de către organizații fără scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică”.

38. Întrucât formularea acestei dispoziții prevede că statele membre ar trebui să scutească *anumite* servicii, iar nu, subliniem, *toate* serviciile, strâns legate de practicarea sportului, este evident că statele membre dispun de o anumită marjă de apreciere în materie. Prin urmare, acestea pot stabili pe care dintre serviciile legate de practicarea sportului sau a educației fizice prestate de organizații fără scop lucrativ doresc să le scutească.

39. În observațiile sale scrise, guvernul neerlandez susține, cu toate acestea, că termenul „anumite” ar trebui să fie înțeles nu în sensul „unele, dar nu toate”, ci, dimpotrivă, ca subliniind faptul că această scutire se aplică numai serviciilor strâns legate de practicarea sportului prestate de organizațiile fără scop lucrativ.

40. Nu putem accepta acest argument. Într-adevăr, trebuie amintit că, deoarece termenii folosiți pentru a preciza scutirile prevăzute la articolul 132 din Directiva 2006/112 constituie excepții de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă, acești termeni trebuie, în consecință, să facă obiectul unei interpretări stricte.

41. În mod clar, regula unei interpretări stricte nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini această scutire trebuie interpretați într-un mod care i-ar priva de efectele lor<sup>12</sup>. Totuși, aceasta implică faptul că, atunci când formularea unei scutiri cum este cea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 este clară, interpretarea sa literală ar trebui să prevaleze.

42. În speță, pentru ca argumentul invocat de guvernul neerlandez să fie plauzibil, considerăm că ar fi fost necesar ca teza finală să fi fost structurată în mod diferit și, în special, ca sintagma „prestate de organizații fără scop lucrativ” să fi fost menționată separat. În cazul în care legiuitorul Uniunii ar fi dorit ca această dispoziție să fie interpretată astfel cum a propus guvernul neerlandez, ar fi putut, de exemplu, să prevadă următoarele: „anumite servicii strâns legate de practicarea sportului și a educației fizice, *respectiv cele* prestate de către organizații fără scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică”, sunt scutite<sup>13</sup>.

43. Prin urmare, având în vedere regula de interpretare menționată mai sus, argumentul guvernului neerlandez nu poate prevala.

12 A se vedea în acest sens Hotărârea din 18 noiembrie 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, punctul 17), și Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punctul 19).

13 În plus, lucrările pregătitoare arată că utilizarea cuvântului „anumite” este rezultatul intenției exprese a legiuitorului de a acorda statelor membre o anumită marjă de apreciere. Într-adevăr, în Propunerea privind a șasea directivă, Comisia a propus inițial să se prevadă că statele membre vor scuti „prestarea de servicii și livrarea de bunuri accesorii acestora de către organizații fără scop lucrativ sportive sau de pregătire fizică în folosul membrilor lor; această scutire se va aplica doar operațiunilor legate direct de practicarea sportului și a pregătirii fizice de către amatori”. Totuși, această propunere a fost respinsă în mod expres de Consiliu, care i-a înlocuit conținutul cu prevederile care se regăsesc în prezent în cuprinsul articolului 132 alineatul (1) litera (m). Ulterior, când Comisia a sugerat Consiliului, la 5 decembrie 1984, eliminarea cuvântului „anumite”, Consiliul a respins din nou această propunere, lăsând conținutul acestei dispoziții în forma din versiunea inițială din 17 mai 1977.

44. De asemenea, Comisia observă că, astfel cum a statuat Curtea în mod constant, interpretarea unei dispoziții a dreptului Uniunii trebuie să țină seama nu numai de termenii acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele pe care le urmărește<sup>14</sup>. Orice analiză a obiectivelor urmărite de articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 și a contextului acestuia conduce, de asemenea, la aceeași concluzie.

## 2. Obiectivele urmărite de articolul 132 alineatul (1) litera (m)

45. Este adevărat că din considerentele Directivei 2006/112 rezultă puține indicii cu privire la obiectivele urmărite de articolul 132 alineatul (1) litera (m)<sup>15</sup>. Întrucât această dispoziție scutește anumite servicii legate de sport, se poate presupune, totuși, că această scutire are obiectivul de a favoriza practicarea sportului de publicul larg, ținând cont în special că contribuie la atingerea unor obiective de sănătate publică<sup>16</sup>.

46. Un asemenea obiectiv nu presupune totuși că intenția legiuitorului Uniunii a fost aceea de a scuti *toate* serviciile strâns legate de practicarea sportului prestate de organizațiile fără scop lucrativ. Este adevărat că din jurisprudența Curții rezultă că noțiunea de sport se referă la o activitate caracterizată „printr-o componentă fizică neneglijabilă”<sup>17</sup>. Totuși, nu toate activitățile fizice contribuie la obiectivul de interes public general de menținere a stării fizice a populației în aceeași măsură. În mod similar, nu toate serviciile strâns legate de practicarea sportului sau a educației fizice pot îndeplini acest obiectiv. Prin urmare, având în vedere acest obiectiv, este posibil ca legiuitorul Uniunii să fi considerat, în conformitate cu principiul subsidiarității consacrat la articolul 5 alineatul (1) TUE, că statele membre erau cele mai în măsură să decidă care servicii strâns legate de sport ar trebui scutite prin propria legislație de transpunere.

47. Mai multe considerente ar fi determinat legiuitorul Uniunii să ajungă la această concluzie.

48. În primul rând, la fel ca în cazul serviciilor culturale, există o mare diversitate atât a practicilor sportive, cât și a atitudinilor față de diferite sporturi între statele membre. Corida este, de exemplu, considerată de unii ca fiind unul dintre marile motive de mândrie ale Spaniei, dar acest sport este cel mult tolerat în unele state membre<sup>18</sup> și este privit cu dezaprobare în altele. Sporturile de luptă și de contact ridică propriile lor probleme în ceea ce privește siguranța și bunăstarea fizică a participanților. Același lucru este valabil și pentru anumite sporturi extreme. Din nou, se poate considera că și alte sporturi ridică probleme legate de bunăstarea animalelor, cu privire la care ar putea exista o diversitate de puncte de vedere în diferite state membre. Un alt considerent este că, în timp ce unele sporturi sunt adânc înrădăcinate în viața culturală și sportivă a anumitor state membre, vorbim aici de coridele din Spania, pétanque practicat în Franța, cricket-ul practicat în Regatul Unit, fotbalul galez și hurling-ul practicat în Irlanda, iar aceste sporturi sunt, de asemenea, în mare măsură necunoscute și sunt doar rareori practicate în Uniunea Europeană în afara statului membru în cauză.

14 A se vedea de exemplu Hotărârea din 10 iulie 2019, Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände (C-649/17, EU:C:2019:576, punctul 37).

15 Conform jurisprudenței Curții, „principiul securității juridice și al clarității legii impune ca interpretarea pe care Curtea trebuie să o furnizeze să se bazeze pe formularea și pe obiectivele aparente ale dispozițiilor relevante”. A se vedea Hotărârea din 5 mai 1988, Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei (C-91/87, EU:C:1988:235, punctul 8).

16 A se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punctul 23), Hotărârea din 19 decembrie 2013, The Bridport și West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, punctul 20), și Hotărârea din 26 octombrie 2017, The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, punctul 23). În special, în Hotărârea sa pronunțată în cauza Žamberk, Curtea a respins argumentul potrivit căruia scutirea nu se aplică pentru „activitățile sportive cu caracter neorganizat și nesistematic” cum ar fi, în cauza respectivă, înotul recreativ în cadrul unui complex de bazine de înot.

17 A se vedea Hotărârea din 26 octombrie 2017, The English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, punctul 22).

18 De exemplu, în conformitate cu dreptul francez, luptele cu tauri sunt permise doar în zonele unde există o tradiție locală neîntreruptă. A se vedea articolul 521-1 din Codul penal francez.

49. Toate acestea înseamnă că statele membre pot avea propriile lor opinii diferite cu privire la utilitatea acestor sporturi și la măsura în care ar trebui încurajată sau sprijinită financiar participarea publică la practicarea anumitor sporturi.

50. În al doilea rând, în ceea ce privește un anumit sport, chestiunea dacă anumite servicii strâns legate de practicarea acestuia ar trebui să fie scutite ar putea fi, de asemenea, una complexă. De exemplu, navigația poate fi considerată un sport în contextul curselor, dar atunci când aceasta este practică în mod diferit, ar putea fi considerată pur și simplu o activitate recreativă sau chiar un mijloc de transport. În mod similar, deși plimbările cu poneiul sau plimbările cu calul ghidate sunt considerate a fi o formă de echitație, astfel cum sunt propuse, de exemplu uneori copiilor în timpul vacanțelor, este posibil ca acest lucru să nu fie suficient pentru ca respectivele servicii să fie considerate legate de practicarea unui sport în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112. În anumite circumstanțe și în anumite condiții, acest lucru ar putea fi considerat pur și simplu o activitate recreativă, iar nu un sport ca atare.

51. În al treilea rând, scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 ar putea avea repercusiuni economice semnificative asupra serviciilor legate de sport ale fiecărei piețe naționale, întrucât scutirea nu poate fi acordată decât organizațiilor fără scop lucrativ<sup>19</sup>. Prin urmare, legiuitorul Uniunii, acordând o anumită marjă de apreciere statelor membre pentru a decide ce servicii sunt scutite, este posibil să fi considerat că statele membre erau mai în măsură să decidă cu privire la impactul pe care îl vor avea aceste scutiri asupra concurenței locale.

52. Prin urmare, rezultă că legiuitorul Uniunii ar fi putut să considere oportun să dea dreptul statelor membre să decidă cu privire la aspectele respective, ceea ce ar putea explica, la rândul său, de ce dispoziția în cauză nu a impus statelor membre o obligație necondiționată de a scuti toate activitățile sportive.

### *3. Contextul în care se aplică articolul 132 alineatul (1) litera (m)*

53. Și contextul în care se aplică articolul 132 alineatul (1) litera (m) poate fi considerat că lasă puțin loc de îndoială cu privire la interpretarea care ar trebui dată articolului 132 alineatul (1) litera (m). Cea mai mare parte a scutirilor specifice menționate la articolul 132 se aplică nu numai în ceea ce privește anumite activități, ci și, spre deosebire de scutirile menționate la articolul 135, activităților desfășurate de anumite categorii de furnizori<sup>20</sup>. Dacă, prin urmare, articolul 132 alineatul (1) litera (m) ar fi avut sensul propus de guvernul neerlandez, legiuitorul Uniunii ar fi trebuit să utilizeze termenul „anumite” în fiecare dintre prevederile referitoare la respectivele scutiri. Totuși, acest termen este utilizat numai pentru două dintre prevederile referitoare la scutiri, respectiv articolul 132 alineatul (1) litera (n), referitor la furnizarea de servicii culturale, și articolul 132 alineatul (1) litera (m).

54. Rezultă că atât modul de redactare, cât și contextul în care a fost adoptat articolul 132 alineatul (1) litera (m) demonstrează că această dispoziție trebuie interpretată în sensul că acordă statelor membre o anumită marjă de apreciere pentru a stabili, printre serviciile legate de practicarea unui sport sau a educației fizice prestate de organizații fără scop lucrativ, care sunt acelea pe care doresc să le scutească.

<sup>19</sup> Dacă denaturarea concurenței rezultă în mod inerent din faptul că articolul 132 din Directiva 2006/112 prevede unele scutiri (Hotărârea din 19 decembrie 2013, *The Bridport și West Dorset Golf Club*, (C-495/12, EU:C:2013:861, punctul 37), acest lucru nu înseamnă că legiuitorul Uniunii a încercat într-un fel să împiedice statele membre să stabilească întinderea acestor denaturări atunci când le-a acordat puterea de apreciere prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (m).

<sup>20</sup> A se vedea Hotărârea din 14 decembrie 2006, *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792, punctul 28).

### ***C. Impactul principiului egalității de tratament asupra interpretării articolului 132 alineatul (1) litera (m)***

55. Existența unei anumite marje de apreciere recunoscute statelor membre nu este contrară nici principiului egalității de tratament, la care uneori se face referire în contextul sistemului de TVA prin sintagma „principiul neutralității fiscale”<sup>21</sup>.

56. Principiul egalității de tratament impune ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit și ca situații diferite să nu fie tratate în același mod, cu excepția cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv de un anumit motiv<sup>22</sup>.

57. Potrivit unei jurisprudențe consacrate, caracterul comparabil al diferitor situații, care este necesar pentru ca o diferență de tratament să intre în domeniul de aplicare al principiului egalității de tratament, trebuie să fie evaluat în funcție de obiectul și de finalitatea actului respectiv și trebuie luate în considerare principiile și obiectivele domeniului din care face parte actul respectiv<sup>23</sup>. Sfera competențelor deținute de persoana în cauză trebuie, de asemenea, să fie luată în considerare în aplicarea principiului egalității de tratament<sup>24</sup>.

58. În consecință, atunci când o dispoziție a dreptului Uniunii lasă statelor membre o anumită marjă de apreciere pentru a preciza condițiile de aplicare a acesteia, numai în cazul în care obiectivul urmărit de această dispoziție impune ca anumite produse sau servicii să fie tratate în același mod principiul egalității de tratament poate să restrângă marja de apreciere pe care o au aceste state membre<sup>25</sup>. În caz contrar, principiul egalității de tratament nu poate fi invocat pentru a susține că această dispoziție trebuie interpretată, contrar modului său de redactare, în sensul că nu lasă nicio marjă de apreciere statelor membre respective. În fapt, în caz contrar, ar însemna că amploarea oricărei armonizări realizate de un act de drept al Uniunii ar fi întotdeauna completă.

59. Întrucât obiectivul urmărit de articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 nu impune ca toate serviciile strâns legate de sport și educația fizică să fie apreciate în același mod, principiul egalității de tratament nu impune ca tratamentul aplicat tuturor acestor servicii să fie identic. Numai atunci când un stat membru și-a exercitat puterea de apreciere pe care i-o conferă directiva, se poate susține că, având în vedere obiectivele urmărite de acest stat în exercitarea unei astfel de marje de apreciere, modul în care a fost efectiv exercitată încalcă principiul egalității de tratament<sup>26</sup>.

21 Utilizarea, în acest context, a expresiei „principiul neutralității fiscale” este înșelătoare, întrucât poate fi confundată cu mecanismul de deducere prevăzut de A șasea directivă pentru a degreva comerțul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat pentru activitățile sale economice care sunt, la rândul lor, supuse TVA-ului. În această privință, jurisprudența nu a fost coerentă întotdeauna. Într-adevăr, astfel cum am subliniat deja în Concluziile noastre prezentate în cauza Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302), potrivit anumitor hotărâri, principiul neutralității este „traducerea” principiului egalității de tratament în materie de TVA [Ordonanța din 18 noiembrie 2014, MDDP (C-319/12, EU:C:2014:2395, punctul 38)]. În alte hotărâri, Curtea a considerat-o o expresie particulară a principiului egalității de tratament [Hotărârea din 7 martie 2013, Efir (C-19/12, nepublicată, EU:C:2013:148, punctul 35)], care nu corespunde cu cea din urmă [Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 18)]. Totuși, în recenta sa Hotărâre din 7 martie 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), Marea Cameră a adoptat o abordare mai strictă, conform căreia, în a doua sa accepțiune, noțiunea de neutralitate fiscală este echivalentă cu principiul egalității de tratament, dar că, pentru adoptarea unor măsuri de natură fiscală, o marjă largă de apreciere trebuie acordată legiuitorului Uniunii.

22 A se vedea de exemplu Hotărârea din 7 martie 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punctul 41).

23 Hotărârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine și alții (C-127/07, EU: C: 2008: 728, punctul 26). În consecință, pentru aplicarea principiului egalității de tratament, nu este suficient să existe concurență între bunurile sau serviciile în cauză. Acestea trebuie să fie similare, având în vedere obiectul dispozițiilor în cauză și scopul urmărit de acestea, iar în acest sens scopul principiilor și obiectivelor domeniului în cauză trebuie luat în considerare. A se vedea Hotărârea din 7 martie 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punctul 42), care diferă ca abordare de Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Rank Group (C-259/10 și C-260/10, EU:C:2011:719, punctul 36). În consecință, în dreptul Uniunii, aplicarea principiului egalității de tratament este echivalentă cu efectuarea unui test de coerență.

24 A se vedea prin analogie, cu privire la existența unui avantaj selectiv în domeniul ajutoarelor de stat, Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, punctul 29).

25 Cu alte cuvinte, principiul egalității de tratament nu determină existența unei puteri de apreciere acordate statelor membre, ci limitează modul de exercitare a acestei puteri de apreciere.

26 A se vedea în acest sens Hotărârea din 17 februarie 2005, Linneweber și Akritidis (C-453/02 și C-462/02, EU: C: 2005: 92, punctul 37), și Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 50).



60. În consecință, în litigiul principal, este de competența instanței de trimitere să stabilească dacă, având în vedere obiectivele urmărite de legiuitorul german în exercitarea puterii de apreciere care îi este conferită prin articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112, acesta a respectat principiul egalității de tratament prin faptul că nu a scutit activitățile în discuție în litigiul principal.

#### ***D. Aplicarea în circumstanțe excepționale a articolului 132 alineatul (1) litera (m)***

61. Astfel cum reiese din jurisprudența Curții, atunci când o dispoziție acordă o anumită marjă de apreciere statelor membre, o persoană poate totuși să invoce această dispoziție, în anumite circumstanțe speciale, pentru a se prevala de teoria efectului direct<sup>27</sup>. Totuși, persoana respectivă poate proceda astfel numai în măsura în care statul membru în cauză a depășit marja sa de apreciere<sup>28</sup> sau dacă a renunțat în mod expres la orice intenție de exercitare a puterii de apreciere astfel conferite<sup>29</sup>.

62. În cazul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112, această marjă de apreciere ar fi depășită, de exemplu, dacă un stat membru ar refuza să scutească un serviciu pentru un motiv nepermis, de exemplu atunci când serviciul nu este prestat de către organizații fără scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică sau în situația în care beneficiarii serviciului nu sunt membri afiliați ai unei organizații fără scop lucrativ<sup>30</sup>, sau atunci când prestatorul serviciului respectiv, deși este o organizație fără scop lucrativ, nu este un organism de drept public<sup>31</sup> sau dacă serviciul este prestat în favoarea unei entități, iar nu a unei persoane fizice<sup>32</sup>, sau, astfel cum am explicat anterior, dacă în lumina obiectivelor urmărite de legislația națională care aplică această marjă de apreciere, motivul respectiv a încălcat principiul egalității de tratament.

63. În speță, administrația fiscală a refuzat să scutească serviciile în discuție, cu excepția organizării de turnee de golf, pentru motivul că nu ar fi vorba despre unul dintre cele pe care Germania ar fi ales să le scutească. Nu se poate afirma că acest motiv special iese din domeniul de aplicare al puterii de apreciere acordate de articolul 132 alineatul (1) litera (m) statelor membre, întrucât, astfel cum am încercat deja să explicăm, statele membre au dreptul, în principiu, să decidă care sunt serviciile strâns legate de sport sau de educația fizică pe care aleg să le scutească. Prin urmare, Golfclub nu se poate baza în mod direct pe această dispoziție, cu excepția cazului în care, astfel cum s-a explicat anterior, rezultă că, în temeiul obiectivelor urmărite de Republica Federală Germania atunci când și-a exercitat marja de apreciere, respectivele servicii ar fi trebuit încadrate în aceeași categorie ca serviciile legate de sport scutite în temeiul dreptului german. Totuși, în final, este de competența instanței naționale să se pronunțe cu privire la aceste aspecte.

64. Observăm aici și că această chestiune specială nu a fost pusă în discuție în mod direct în fața noastră și că, în plus, Curtea nu este în posesia unor informații care să îi permită să furnizeze indicații utile instanței de trimitere în această privință.

27 Hotărârea din 28 iunie 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust și The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punctul 61).

28 A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Ingtatlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 38).

29 A se vedea în această privință Hotărârea din 17 februarie 2005, Linneweber și Akritidis (C-453/02 și C-462/02, EU:C:2005:92, punctul 35).

30 A se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2013, The Bridport și West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, punctele 32 și 39).

31 A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iulie 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, punctul 33).

32 A se vedea Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punctul 35).



65. Prin urmare, propunem să se răspundă la prima întrebare în sensul că articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu are efect direct, astfel încât această dispoziție nu poate fi invocată direct în fața instanțelor judecătorești de persoane fizice, cu excepția cazului în care statul membru în cauză a depășit domeniul de aplicare al marjei de apreciere care i-a fost conferită de această prevedere a directivei<sup>33</sup>.

## V. Concluzie

66. Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă la prima întrebare adresată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) astfel:

„Articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, care scutește «prestarea anumitor servicii strâns legate de sport și educația fizică de către organizații fără scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică», trebuie interpretat în sensul că nu are efect direct, astfel încât această dispoziție nu poate fi invocată direct în fața instanțelor naționale de persoane fizice, cu excepția cazului în care statul membru în cauză a depășit domeniul de aplicare al marjei de apreciere care i-a fost conferită de această prevedere a directivei.”

<sup>33</sup> Articolul 132 alineatul (1) litera (m), deși lasă în sarcina statelor membre sarcina de a determina cu exactitate ce servicii trebuie scutite, limitează această putere de apreciere, impunând ca un serviciu, pentru a fi scutit, să fie prestat de o organizație fără scop lucrativ. Propunem Curții să se pronunțe, așadar, cu privire la aspectul dacă un stat membru are *dreptul* sau *obligatia* să refuze scutirea unui serviciu atunci când acesta din urmă este prestat de organizații fără scop lucrativ, ale căror statute nu exclud, în cazul lichidării, transferul profiturilor către membrii săi sau către o organizație cu scop lucrativ.