



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

22 septembrie 2022\*

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 98 – Posibilitatea statelor membre de a aplica o cotă redusă de TVA anumitor livrări de bunuri și prestări de servicii – Anexa III punctul 14 – Noțiunea «drepturi de utilizare a instalațiilor sportive» – Săli de sport – Îndrumare individuală sau de grup”

În cauza C-330/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra de Est, Secția Gent, Belgia), prin decizia din 20 mai 2021, primită de Curte la 27 mai 2021, în procedura

**The Escape Center BVBA**

împotriva

**Belgische Staat**

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul N. Jääskinen, președinte de cameră, domnii M. Safjan și M. Gavalec (raportor), judecători,

avocat general: domnul A. M. Collins,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru The Escape Center BVBA, de H. Vandenberg, avocat;
- pentru guvernul belgian, de P. Cottin, J.-C. Halleux și C. Pochet, în calitate de agenți;
- pentru guvernul neerlandez, de M. K. Bulterman și A. Hanje, în calitate de agenți;
- pentru guvernul finlandez, de M. Pere, în calitate de agent;

\* Limba de procedură: neerlandeza.

– pentru Comisia Europeană, de P. Carlin și W. Roels, în calitate de agenți;

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

pronunță prezenta

### **Hotărâre**

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 98 alineatul (2) coroborat cu punctul 14 din anexa III la Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între The Escape Center BVBA, operatorul unei săli de sport, pe de o parte, și Belgische Staat (Statul belgian), pe de altă parte, în legătură cu aplicarea cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată (TVA) activităților acestei societăți.

### **Cadrul juridic**

#### ***Dreptul Uniunii***

- 3 În temeiul articolului 96 din Directiva TVA, statele membre aplică o cotă standard a TVA-ului, care este fixată de fiecare stat membru și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.
- 4 Articolul 97 din această directivă prevede că cota standard nu poate fi mai mică de 15 %.
- 5 Articolul 98 alineatele (1) și (2) din directiva menționată prevede:  
„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.  
(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.  
[...].”
- 6 Anexa III la Directiva TVA, care cuprinde lista livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse de TVA prevăzute la articolul 98 din aceasta, conține la punctul 14:  
„[D]repturile de utilizare a instalațiilor sportive”.

#### ***Dreptul belgian***

- 7 Potrivit articolului 37 alineatul 1 din Legea din 3 iulie 1969 de instituire a Codului taxei pe valoarea adăugată, Regele stabilește cotele acestei taxe și decide încadrarea bunurilor și serviciilor la aceste cote, ținând cont de reglementările în materie emise de Uniunea Europeană.

- 8 Articolul 1 din Decretul regal nr. 20 din 20 iulie 1970 de stabilire a cotelor taxei pe valoarea adăugată și de clasificare a bunurilor și serviciilor în funcție de aceste cote prevede că cota standard de TVA aplicabilă bunurilor și serviciilor vizate de codul menționat este stabilită la 21 % și că, prin derogare de la acest principiu, se impozitează la cota redusă de 6 % bunurile și serviciile incluse în tabelul A din anexa la acest decret regal. Articolul menționat prevede însă că această cotă redusă nu poate fi aplicată dacă serviciile menționate în tabelul A constituie un element accesoriu al unui acord complex care are ca obiect principal alte servicii.
- 9 În conformitate cu secțiunea XXVIII din tabelul A din anexa la decretul regal menționat, este supusă cotei de 6 % „[a]cordarea dreptului de acces la unități destinate culturii, sportului sau divertismentului, precum și acordarea dreptului de utilizare a acestora”.

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

- 10 The Escape Center, societate care urmărește un scop lucrativ și plătitoare de TVA pentru activitatea „săli de sport”, acordă persoanelor accesul în spațiile sale în care acestea pot utiliza echipamentele pentru a-și îmbunătăți condiția fizică și a-și dezvolta musculatura. Utilizarea echipamentelor sportive are loc fie în mod individual, fie în grup, cu îndrumare limitată sau fără. Societatea oferă de asemenea programe de antrenament personalizate și cursuri de grup.
- 11 Această societate a declarat întotdeauna, pentru activitatea sa, TVA de 21 %. Cu toate acestea, ținând seama de jurisprudența națională în materie de TVA, stabilită într-o cauză la care nu fusese parte, aceasta a considerat că pentru activitatea sa totală se aplică cota redusă de TVA de 6 % în locul cotei normale de TVA de 21 %.
- 12 The Escape Center a solicitat, prin urmare, rambursarea diferenței de 15 % de TVA pentru perioada dintre anul 2015 și primul trimestru din anul 2018, și anume 48 622,64 euro. Întrucât nu împărtășește acest punct de vedere, administrația fiscală a adresat, la 25 martie 2019, o decizie de regularizare pe care această societate a contestat-o în fața instanței de trimitere, Rechtbank van eerste aanleg Ost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra de Est, Secția Gent, Belgia).
- 13 Această instanță arată că practica administrației fiscale belgiene nu este uniformă în ceea ce privește cota de TVA care trebuie aplicată activității operatorilor care administrează săli de sport. Astfel, anumiți inspectori ar considera că trebuie să se aplice cota standard de 21 % pentru ansamblul acestor activități, în timp ce alți inspectori ar accepta aplicarea cotei reduse de 6 % sau a unei cote de TVA medii, pe baza unei defalcări a diferitelor activități supuse respectiv acestor două cote.
- 14 În plus, potrivit instanței de trimitere, administrația fiscală neerlandeză ar admite, la rândul său, că servicii precum oferirea de cursuri, instrucțiuni sau asigurarea unei îndrumări se încadrează în noțiunea de „oferire a ocaziei de a face sport”, care face obiectul unei cote reduse de TVA. De asemenea, această instanță arată că tinde să statueze, în lumina jurisprudenței Curții în Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), că dreptul de utilizare a instalațiilor sportive intră sub incidența cotei reduse de TVA, chiar dacă o îndrumare individuală sau de grup completează prestația.

- 15 În aceste condiții, Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra de Est, Secția Gent), apreciind că soluționarea litigiului cu care este sesizat necesită interpretarea dispozițiilor din Directiva TVA, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 98 alineatul (2) din Directiva [TVA] coroborat cu punctul 14 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că dreptul de utilizare a instalațiilor sportive intră sub incidența cotei reduse de TVA numai dacă nu se oferă și îndrumare individuală sau de grup?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

- 16 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 14 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că o prestare de servicii care constă în acordarea dreptului de utilizare a instalațiilor sportive ale unei săli de sport și în furnizarea de îndrumare individuală sau de grup poate fi supusă unei cote reduse de TVA.
- 17 În temeiul articolului 96 din Directiva TVA, fiecare stat membru aplică aceeași cotă standard de TVA livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii.
- 18 Prin derogare de la acest principiu, articolul 98 alineatul (1) din această directivă recunoaște statelor membre posibilitatea de a aplica una sau două cote reduse de TVA. Potrivit articolului 98 alineatul (2) primul paragraf din directiva menționată, cotele reduse de TVA pot fi aplicate numai livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III la aceeași directivă.
- 19 Punctul 14 din anexa III la Directiva TVA permite statele membre să aplice o cotă redusă de TVA „drepturilor de utilizare a instalațiilor sportive”.
- 20 Directiva TVA nu conține o definiție a noțiunii „drepturile de utilizare a instalațiilor sportive” și Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1) nu prevede o definiție a acestei noțiuni. În plus, nici Directiva TVA, nici Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu conțin o trimitere la dreptul statelor membre în această privință, astfel încât noțiunea menționată trebuie să facă obiectul unei interpretări autonome și uniforme (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2015, Sudačor, C-174/14, EU:C:2015:733, punctele 53 și 54).
- 21 Or, Curtea a interpretat deja noțiunea „drepturile de utilizare a instalațiilor sportive”, care figurează la punctul 14 din anexa III la Directiva TVA, în sensul că trebuie înțeleasă ca referindu-se atât la drepturile de utilizare a instalațiilor destinate practicării sportului și educației fizice, cât și la utilizarea lor în acest scop (Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 65).
- 22 Prin urmare, pot intra sub incidența punctului 14 din anexa III la această directivă prestațiile de servicii legate de utilizarea acestor instalații și necesare practicării sporturilor și educației fizice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 66).

- 23 Astfel cum subliniază Comisia, această constatare este conformă cu opțiunea legiuitorului Uniunii de a încuraja mai degrabă exercitarea efectivă a sportului și a educației fizice decât de a pune accentul pe exercitarea unui drept de acces la instalațiile sportive. Într-adevăr, obiectivul acestei anexe III este de a face mai puțin costisitoare și deci mai accesibile pentru consumatorul final, care suportă în final TVA-ul, anumite prestări de servicii considerate deosebit de necesare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 aprilie 2021, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach*, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 37 și jurisprudența citată) și, în acest context, punctul 14 din anexa menționată urmărește să promoveze practicarea activităților sportive și să le facă pe acestea din urmă accesibile particularilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 2016, *Bařtová*, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 64).
- 24 Deși nu există nicio îndoială că accesul la o sală de sport care conferă dreptul la utilizarea instalațiilor sportive, precum și îndrumarea noilor clienți care vizează utilizarea responsabilă a echipamentelor sălii de sport respective intră sub incidența punctului 14 din anexa III la Directiva TVA, cu toate acestea, este necesar să se arate că The Escape Center propune, pe lângă acest acces și dreptul de utilizare, îndrumare personalizată și cursuri de grup. Prin urmare, este necesar să se verifice dacă toate serviciile oferite de societatea respectivă pot intra sub incidența punctului 14 din anexa III la această directivă, în măsura în care ar forma o prestație unică.
- 25 În această privință, trebuie amintit că o „prestație unică” există atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă consumatorului, considerat un consumator mediu, sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (Hotărârea din 27 octombrie 2005, *Levob Verzekeringen și OV Bank*, C-41/04, EU:C:2005:649, punctul 22, precum și Hotărârea din 17 decembrie 2020, *Franck*, C-801/19, EU:C:2020:1049, punctul 25).
- 26 Situația este identică atunci când una sau mai multe prestații constituie prestația principală, iar cealaltă sau celelalte prestații constituie una sau mai multe prestații accesorii care fac obiectul aceluiași tratament fiscal precum prestația principală. În special, o prestație trebuie să fie considerată accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (Hotărârea din 21 februarie 2008, *Part Service*, C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 52, și Hotărârea din 19 decembrie 2018, *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 34).
- 27 În această privință, este lipsit de importanță faptul că, în alte împrejurări, elementele care compun o astfel de operațiune pot fi furnizate izolat și sunt considerate, în temeiul articolului 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, ca fiind distincte și independente (a se vedea în acest sens Ordonanța din 19 ianuarie 2012, *Purple Parking și Airparks Services*, C-117/11, nepublicată, EU:C:2012:29, punctul 31).
- 28 Pentru a aprecia dacă îndrumarea personalizată și cursurile de grup, la care dă dreptul de asemenea accesul la sala de sport, constituie prestații accesorii acordării unui asemenea acces sau utilizării instalațiilor sportive ale unei astfel de săli, instanța de trimitere trebuie să identifice elementele caracteristice ale operațiunii în cauză, luând în considerare ansamblul împrejurărilor în care aceasta se desfășoară (Ordonanța din 19 ianuarie 2012, *Purple Parking și Airparks Services*, C-117/11, nepublicată, EU:C:2012:29, punctul 30, precum și jurisprudența citată).

- 29 Deși este de competența instanței de trimitere să efectueze astfel de aprecieri, cu toate acestea, revine Curții sarcina de a-i furniza acestei instanțe toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care îi pot fi utile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punctul 31 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 8 decembrie 2016, Stock'94, C-208/15, EU:C:2016:936, punctul 30).
- 30 În speță, trebuie arătat că Curtea a statuat deja că prestațiile legate de practicarea sportului și a educației fizice trebuie, în măsura posibilului, să fie luate în considerare în ansamblul lor (a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 ianuarie 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, punctul 25 și jurisprudența citată).
- 31 În această privință, asemenea guvernului neerlandez, trebuie arătat că anumite activități fizice efectuate în sălile de sport necesită în mod obligatoriu un antrenament care să facă posibilă practicarea lor sau acestea nu pot fi practicate decât în cadrul unui curs de grup. Prin urmare, accesul la o sală de sport care oferă practicarea unor astfel de activități fizice, antrenamentul individual și cursurile de grup la care conferă dreptul acest acces sunt elemente conexe care formează, în principiu, o singură prestație. În schimb, astfel cum subliniază guvernul finlandez, nu aceasta va fi situația atunci când îndrumarea personalizată sau cursul de grup, efectuate în cadrul unei săli de sport, nu vizează antrenamentul sau îndrumarea obișnuite pentru anumite activități fizice, ci, în esență, predarea sau antrenarea unei discipline sportive.
- 32 Pe de altă parte, în măsura în care pachetele oferite clienților permit accesul atât la spațiile sălii de sport în care pot fi practicate sportul și educația fizică, cât și la cursurile de grup, fără nicio distincție în funcție de tipul de instalație efectiv utilizată și de eventuala participare la cursurile de grup, această împrejurare constituie un indiciu important al existenței unei prestații unice. În acest context, luarea în considerare a intenției fiecărui vizitator în legătură cu utilizarea infrastructurilor puse la dispoziție sau participarea la cursuri de grup oferite de operator ar fi contrară obiectivelor urmărite de sistemul TVA-ului de a asigura securitatea juridică, precum și aplicarea corectă și simplă a cotei reduse de TVA în ceea ce privește utilizarea instalațiilor sportive. În această privință, trebuie amintit că, pentru a facilita actele inerente aplicării TVA-ului, trebuie să se ia în considerare, mai puțin în cazuri excepționale, natura obiectivă a operațiunii în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punctele 32 și 36, precum și jurisprudența citată).
- 33 Astfel, sub rezerva aprecierii efectuate în final de instanța de trimitere, pare să reiasă din elementele de care dispune Curtea, așa cum au fost acestea prezentate în cererea de decizie preliminară, că îndrumarea personalizată și cursurile de grup, la care accesul la sala de sport gestionată de The Escape Center conferă dreptul, sunt accesorii dreptului de utilizare a instalațiilor sălii respective sau utilizării efective a acestora din urmă.
- 34 În plus, trebuie adăugat că, atunci când un stat membru decide să utilizeze posibilitatea, oferită de articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA, de a aplica o cotă redusă de TVA pentru o categorie de prestații prevăzută în anexa III la această directivă, statul respectiv, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului, are posibilitatea de a limita aplicarea acestei cote reduse de TVA la aspecte concrete și specifice acestei categorii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 28, precum și Hotărârea din 9 septembrie 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punctul 25 și jurisprudența citată).

- 35 Or, guvernul belgian arată că, prin articolul 1 din Decretul regal nr. 20 din 20 iulie 1970 și prin secțiunea XXVIII din tabelul A din anexa la acest decret regal, legiuitorul belgian a introdus o astfel de limitare pentru a prevedea aplicarea cotei reduse de TVA numai în cazul acordării dreptului de acces la instalații sportive și de utilizare a acestora, cu excluderea oricărei forme de îndrumare, personalizată sau nepersonalizată, precum și a oricărui antrenament sub formă de curs. Prin urmare, astfel cum ar preciza comentariul administrativ special privind exploatarea unui „Fitnesscenter”, adoptat la 24 iulie 1984, în cazul furnizării, de către operatorul unei săli de sport, a unei formări persoanelor care practică acolo diferite activități, serviciile acestui operator ar fi supuse cotei standard de TVA.
- 36 Potrivit acestui guvern, o asemenea aplicare selectivă a cotei reduse de TVA îndeplinește dubla condiție rezultată din jurisprudența Curții, amintită la punctul 34 din prezenta hotărâre, potrivit căreia reglementarea națională, pe de o parte, trebuie să nu izoleze, în vederea aplicării cotei reduse, decât aspecte concrete și specifice ale categoriei de prestații în cauză și, pe de altă parte, trebuie să respecte principiul neutralității fiscale (Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 30, precum și Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 45).
- 37 Deși revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă este vorba, în speță, despre o aplicare selectivă a cotei reduse de TVA, din dosarul prezentat Curții reiese că nu aceasta pare să fie situația.
- 38 Astfel, pe de o parte, dispozițiile decretului regal menționat, la care face referire guvernul belgian, nu par să determine mai precis, dintre prestările de servicii incluse în categoria cuprinsă la punctul 14 din anexa III la Directiva TVA, pe cele cărora li se aplică cota redusă de TVA. Întrucât aceste dispoziții reproduc în esență conținutul punctului 14 menționat din anexa III, ele nu ar putea fi considerate ca limitând aplicarea cotei reduse de TVA la aspecte concrete și specifice ale categoriei de prestații în cauză.
- 39 Pe de altă parte, în ceea ce privește comentariul administrativ special referitor la exploatarea unui „Fitnesscenter”, adoptat la 24 iulie 1984, trebuie arătat că acesta din urmă nu pare să reflecte decât o practică administrativă, întrucât guvernul belgian nu a susținut că ar fi implementat o aplicare selectivă a cotei reduse de TVA. În plus, în cererea sa de decizie preliminară, instanța de trimitere nu menționează acest comentariu administrativ și prezintă o practică administrativă fiscală neunitară în ceea ce privește cota de TVA care trebuie aplicată activității operatorilor care administrează săli de sport.
- 40 În final, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica natura și domeniul de aplicare ale decretului regal menționat și ale comentariului respectiv în dreptul național.
- 41 Având în vedere cele ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 14 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că o prestare de servicii care constă în acordarea dreptului de utilizare a instalațiilor sportive ale unei săli de sport și în furnizarea de îndrumare individuală sau de grup poate fi supusă unei cote reduse a TVA-ului atunci când îndrumarea respectivă este legată de utilizarea acestor instalații și este necesară practicării sportului și a educației fizice sau în cazul în care această îndrumare este accesorie dreptului de a utiliza instalațiile menționate sau utilizării efective a acestora.

## **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 42 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 opta) declară:

**Articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu punctul 14 din anexa III la această directivă**

**trebuie interpretat în sensul că**

**o prestare de servicii care constă în acordarea dreptului de utilizare a instalațiilor sportive ale unei săli de sport și în furnizarea de îndrumare individuală sau de grup poate fi supusă unei cote reduse a taxei pe valoarea adăugată atunci când îndrumarea respectivă este legată de utilizarea acestor instalații și este necesară practicării sportului și a educației fizice sau în cazul în care această îndrumare este accesorie dreptului de a utiliza instalațiile menționate sau utilizării efective a acestora.**

Semnături