

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat  
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

### Cauza C 400/18 Infohos. Scutirea de TVA pentru acordarea de servicii pentru membrii grupurilor independente de persoane.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

20 noiembrie 2019

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxă pe valoarea adăugată (TVA) – A șasea directivă 77/88/CEE – Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) – Scutiri – Prestarea de servicii de către grupuri independente de persoane – Servicii furnizate membrilor și persoanelor care nu sunt membri ai grupului”

În cauza C-400/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hof van Cassatie (Curtea de Casație, Belgia), prin decizia din 19 aprilie 2018, primită de Curte la 18 iunie 2018, în procedura

#### Infohos

împotriva

**Belgische Staat,**

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, și domnii P. G. Xuereb (raportor), T. von Danwitz, C. Vajda și A. Kumin, judecători,

avocat general: domnul G. Pitruzzella,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Infohos, de F. Soetaert, avocat;
- pentru guvernul belgian, de J.-C. Halleux, de P. Cottin și de C. Pochet, în calitate de agenți;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de R. Campos Laires, de P. Barros da Costa și de J. Marques, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de W. Roels, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 11 iulie 2019,

pronunță prezenta

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

### Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Infohos, pe de o parte, și Belgische Staat (Statul belgian), pe de altă parte, în legătură cu o decizie de rectificare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) pentru anii 2002-2004.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită, începând de la 1 ianuarie 2007, cu 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). Cu toate acestea, ținând seama de data faptelor în discuție în litigiul principal, acesta rămâne guvernat de A șasea directivă.

4 Al nouălea și al unsprezecelea considerent ale celei de A șasea directive aveau următorul cuprins:

„întrucât baza de impozitare trebuie armonizată, astfel încât aplicarea cotei comunitare de impozitare la tranzacțiile impozabile să dea naștere la rezultate comparabile în toate statele membre;

[...]

întrucât ar trebui stabilită o listă comună de scutiri, astfel încât resursele proprii ale Comunității să poată fi colectate în mod unitar în toate statele membre”.

5 Articolul 2 din A șasea directivă prevedea:

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

6 Articolul 13 din A șasea directivă, intitulat „Scutiri pe teritoriul țării”, prevedea:

„A. Scutiri pentru anumite activități de interes general

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

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[...]

(f) prestarea de servicii de către grupuri independente de persoane, care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prestării către membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activității respective, atunci când grupurile în cauză se rezumă să solicite membrilor lor rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile comune, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței;

[...]”

7 Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă corespunde articolului 131 și articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112.

### *Dreptul belgian*

8 Articolul 44 alineatul (2) punctul 1 bis din Codul privind TVA-ul, în versiunea aplicabilă faptelor în discuție în litigiul principal, prevedea că sunt scutite de TVA „[p]restările de servicii furnizate membrilor lor de grupuri independente de persoane care desfășoară o activitate scutită potrivit prezentului articol sau pentru care nu sunt persoane impozabile, atunci când aceste servicii sunt direct necesare exercitării activității respective, iar grupurile se rezumă să solicite membrilor lor rambursarea exactă a părții din cheltuielile comune care revine fiecăruia dintre ei, cu condiția ca o astfel de scutire să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței; regele reglementează condițiile de aplicare a acestei scutiri”.

9 Articolul 2 din koninklijk besluit nr. 43 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten (Decretul regal nr. 43 privind scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru serviciile prestate membrilor lor de grupurile independente de persoane) din 5 iulie 1991 (*Belgisch Staatsblad* din 6 august 1991, p. 17215) prevedea:

„Prestările de servicii furnizate membrilor lor de grupurile independente de persoane menționate la articolul 1 sunt scutite de taxă, cu condiția ca:

1° activitățile grupului să constea exclusiv în furnizarea de prestări de servicii direct în favoarea membrilor săi pentru ei înșiși și ca toți aceștia să desfășoare o activitate scutită în temeiul articolului 44 din cod sau pentru care nu sunt persoane impozabile;”

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

10 Infohos este o asociație specializată în informatică pentru spitale. Aceasta furnizează, pe de o parte, prestări de servicii de informatică pentru spitalele care îi sunt afiliate în calitate de membri și, pe de altă parte, prestări de servicii către persoane care nu sunt membri ai grupului.

11 La 5 septembrie 2000, aceasta a încheiat cu societatea IHC-Group NV un acord de cooperare în vederea dezvoltării în comun, însă sub comanda Infohos, a unor aplicații software noi sau inovatoare pentru spitalele afiliate acesteia în calitate de membri.

12 Infohos nu s-a înregistrat ca persoană impozabilă în scopuri de TVA, pentru motivul că aprecia că nu poate fi considerată astfel în temeiul articolului 6 din Codul privind TVA-ul sau că, cel puțin, putea beneficia de scutirea prevăzută la articolul 44 alineatul (2) punctul 1 bis din acest cod.

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

13 În urma unui control efectuat la 20 aprilie 2005 de administrația fiscală, aceasta din urmă a considerat că serviciile pe care și le prestau reciproc Infohos și IHC-Group trebuiau să fie supuse TVA-ului. În plus, potrivit administrației fiscale, îndeplinirea unor operațiuni impozabile față de persoane care nu sunt membri ai grupului avea drept consecință că operațiunile efectuate în favoarea membrilor Infohos trebuiau de asemenea să fie supuse TVA-ului, Infohos nemaiputând să beneficieze de scutire pentru serviciile furnizate membrilor săi, în temeiul articolului 44 alineatul (2) punctul 1 bis din Codul privind TVA-ul.

14 La 13 decembrie 2005, administrația fiscală a întocmit un proces-verbal de constatare a acestor încălcări și, ulterior, a emis un ordin de plată care a fost declarat executoriu.

15 La 22 mai 2007, printr-o cerere în contradictoriu depusă la rechtbank van eerste aanleg Brugge (Tribunalul de Primă Instanță din Brugge, Belgia), Infohos a cerut acestei instanțe să declare această cerere admisibilă și întemeiată și, prin urmare, să suspende executarea ordinului emis de administrația fiscală, să declare că sumele reclamate nu erau datorate și, cu titlu subsidiar, să dispună scutirea de amenzile aplicate sau, cel puțin, reducerea lor substanțială, să dispună rambursarea tuturor sumelor care ar fi fost percepute în temeiul acestui ordin de plată, majorate cu dobânzi de întârziere, precum și să oblige Statul belgian la plata cheltuielilor de judecată.

16 Prin hotărârea din 23 februarie 2009, rechtbank van eerste aanleg Brugge (Tribunalul de Primă Instanță din Brugge) a declarat că nu sunt îndeplinite condițiile pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 44 alineatul (2) punctul 1 bis din Codul privind TVA-ul și că Infohos era obligată la plata TVA-ului pentru toate serviciile furnizate atât membrilor săi, cât și persoanelor care nu sunt membri ai grupului.

17 Infohos a declarat apel împotriva acestei hotărâri la hof van beroep te Gent (Curtea de Apel din Gent, Belgia).

18 Prin hotărârea din 21 septembrie 2010, această instanță a statuat că Infohos nu se putea prevala de scutirea prevăzută la articolul 44 alineatul (2) punctul 1 bis din Codul privind TVA-ul, cu riscul de a denatura concurența. Pe de altă parte, aceasta a considerat că Infohos, în calitate de persoană impozabilă mixtă, în sensul articolului 46 din Codul privind TVA-ul în mod întemeiat a introdus o acțiune în restituire împotriva statului belgian.

19 În aceste condiții, administrația fiscală a formulat recurs în fața Hof van Cassatie (Curtea de Casație, Belgia).

20 Prin hotărârea din 31 octombrie 2014, această instanță a anulat hotărârea hof van beroep te Gent (Curtea de Apel din Gent) pentru motivul caracterului contradictoriu al constatării conform căreia, pe de o parte, Infohos nu putea invoca articolul 44 alineatul (2) punctul 1 bis din Codul privind TVA-ul și trebuia, așadar, să fie considerată ca având statutul unei persoane pe deplin impozabile, iar pe de altă parte, aceasta putea invoca în mod întemeiat statutul de persoană impozabilă mixtă.

21 Hof van Cassatie (Curtea de Casație) a trimis cauza spre rejudecare la hof van beroep te Antwerpen (Curtea de Apel din Antwerpen, Belgia).

22 Prin hotărârea din 20 septembrie 2016, această instanță a statuat că Infohos nu putea să se prevaleze de scutirea prevăzută la articolul 44 alineatul (2) punctul 1 bis din Codul privind TVA-ul din moment ce furniza prestări de servicii și unor persoane care nu sunt membri ai grupului.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

23 Infohos a formulat un recurs împotriva acestei hotărâri la Hof van Cassatie (Curtea de Casație), pentru motivul, printre altele, că condiția de aplicare a scutirii de TVA, care era prevăzută la articolul 2 alineatul (1) din Decretul regal nr. 43, potrivit căreia grupul independent de persoane putea furniza servicii exclusiv membrilor săi, nu era prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă și era, așadar, contrară acestei dispoziții.

24 Instanța de trimitere amintește că hof van beroep te Antwerpen (Curtea de Apel din Antwerpen) a considerat că dintr-o interpretare strictă a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă și în special a condiției prevăzute de această dispoziție, potrivit căreia grupurile independente de persoane se rezumă să solicite membrilor lor rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile comune, rezultă că aceasta excludea ca prestările de servicii să fie furnizate de aceste grupuri și unor persoane care nu sunt membri ai grupului. Hof van beroep te Antwerpen (Curtea de Apel din Antwerpen) a considerat de asemenea că, deoarece nu se limita la a furniza servicii membrilor săi, ci de asemenea comercializa aplicații software către terți, Infohos nu se putea prevala de scutire pentru ansamblul activităților sale.

25 Contestația astfel formulată nu poate fi soluționată, potrivit instanței de trimitere, decât printr-o interpretare a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă.

26 În aceste condiții, Hof van Cassatie (Curtea de Casație) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din [A șasea directivă], în prezent articolul 132 alineatul (1) litera (f) din [Directiva 2006/112], trebuie interpretat în sensul că permite statelor membre să stabilească o condiție de exclusivitate cu privire la scutirea prevăzută la acest articol, prin care un grup independent, care prestează servicii și către alte persoane decât membrii grupului, devine în ansamblu supus plății TVA-ului, și cu privire la serviciile prestate față de membri?”

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

27 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care supune acordarea scutirii de TVA condiției ca grupurile independente de persoane să furnizeze servicii exclusiv membrilor lor, ceea ce are ca efect că astfel de grupuri care furnizează servicii și către persoane care nu sunt membri ai grupului sunt integral supuse plății TVA-ului, inclusiv pentru serviciile furnizate membrilor lor.

28 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că, în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă, statele membre scutesc, în conformitate cu condițiile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzute la această dispoziție și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, prestarea de servicii de către grupuri independente de persoane care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prestării către membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activității respective, atunci când grupurile în cauză se rezumă să solicite membrilor lor rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile comune, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței.

29 În această privință, din al nouălea și din al unsprezecelea considerent ale celei de A șasea directive reiese că aceasta urmărește armonizarea bazei de impozitare a TVA-ului și că scutirile de la

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

plata acestei taxe reprezintă noțiuni autonome de drept al Uniunii care, după cum Curtea s-a pronunțat deja în acest sens, trebuie replasate în contextul general al sistemului comun de TVA instituit de directiva menționată (Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punctul 29 și jurisprudența citată).

30 Pe de altă parte, conform unei jurisprudențe constante, termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă sunt de strictă interpretare, dat fiind că aceste scutiri constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă. Totuși, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele principiului de neutralitate fiscală inerent sistemului comun de TVA. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 13 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte. Jurisprudența Curții nu are drept obiectiv să impună o interpretare care ar face scutirile prevăzute cvasiinaplicabile în practică (Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punctul 30 și jurisprudența citată).

31 În ceea ce privește modul de redactare a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă, astfel cum s-a amintit la punctul 28 din prezenta hotărâre, scutirea prevăzută la această dispoziție se referă la prestările de servicii efectuate de grupurile independente de persoane în favoarea membrilor lor. În schimb, nu reiese din acest mod de redactare că prestările de servicii pe care astfel de grupuri le furnizează membrilor lor sunt excluse de la scutirea menționată, atunci când aceste grupuri furnizează, pe de altă parte, servicii și unor persoane care nu sunt membri ai grupului.

32 Astfel, deși, potrivit acestei dispoziții, scutirea menționată nu poate fi acordată decât pentru prestările de servicii furnizate de grupurile independente de persoane membrilor lor, nu se poate deduce din modul său de redactare că nu ar putea fi aplicată decât dacă aceste grupuri sunt obligate să furnizeze servicii numai membrilor lor.

33 Conform unei jurisprudențe constante, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (Hotărârea din 3 octombrie 2019, Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland și alții, C-197/18, EU:C:2019:824, punctul 48).

34 În ceea ce privește contextul în care se înscrie articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă, trebuie subliniat că articolul 13 secțiunea A din această directivă este intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general” și figurează sub titlul X din această directivă, consacrat scutirilor. Acest titlu arată că scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din directiva menționată nu vizează decât grupurile independente de persoane ai căror membri exercită activități de interes general (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 septembrie 2017, Comisia/Germania, C-616/15, EU:C:2017:721, punctul 44).

35 Or, acest context nu lasă să se întrevadă elemente din care rezultă că scutirea menționată s-ar limita numai la grupurile independente de persoane care furnizează prestări de servicii exclusiv în favoarea membrilor lor.

36 În ceea ce privește finalitatea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă, trebuie amintit că reiese din jurisprudența Curții că această dispoziție vizează instituirea unei scutiri de TVA pentru a evita ca persoana care oferă anumite servicii să fie supusă la plata acestei taxe, deși s-a angajat să colaboreze cu alți profesioniști prin intermediul unei structuri comune care să își



## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

asume desfășurarea de activități necesare îndeplinirii acestor servicii (Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punctul 37).

37 Astfel, este necesar să se considere că dispozițiile articolului 13 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă au, în ansamblu, drept finalitate scutirea de TVA a anumitor activități de interes general în vederea facilitării accesului la anumite prestații, precum și a livrării anumitor bunuri, evitând costurile suplimentare care ar apărea dacă ar fi supuse TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 octombrie 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punctul 30, și Hotărârea din 21 septembrie 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, punctul 28).

38 Potrivit dispoziției naționale în discuție în litigiul principal, scutirea de TVA prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă este refuzată în mod sistematic pentru prestările de servicii furnizate membrilor lor de grupurile independente de persoane atunci când acestea furnizează prestări de servicii și unor persoane care nu sunt membri ai grupului, toate prestațiile fiind supuse TVA-ului.

39 Cu toate acestea, dacă un grup independent de persoane precum Infohos furnizează prestări de servicii și unor persoane care nu sunt membri ai grupului, nu este mai puțin adevărat că prestările de servicii pe care le furnizează membrilor săi contribuie direct la exercitarea activităților de interes general vizate la dispoziția menționată. Or, prestările de servicii furnizate de un grup independent de persoane intră în sfera scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă atunci când acestea contribuie direct la exercitarea activităților de interes general vizate la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă.

40 În aceste condiții, este necesar să se constate că faptul de a refuza unui grup independent de persoane, care îndeplinește toate condițiile prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă, beneficiul scutirii vizate la această dispoziție pentru singurul motiv că acesta furnizează și prestări de servicii persoanelor care nu sunt membri ar avea, așadar, drept efect limitarea domeniului de aplicare al dispoziției menționate prin excluderea de la beneficiul scutirii de TVA a serviciilor prestate de acest grup membrilor acestuia, o asemenea limitare a domeniului de aplicare al acestei dispoziții nefiind confirmată de finalitatea acestei directive, astfel cum este amintită la punctul 36 din prezenta hotărâre (a se vedea prin analogie Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punctele 36 și 37).

41 Astfel, o aplicare a acestei dispoziții prestărilor de servicii furnizate de un grup independent de persoane direct în favoarea propriilor membri, care trebuie să exercite o activitate scutită sau pentru care nu au calitatea de persoană impozabilă, este conformă obiectivului articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă, acest obiectiv neîmpiedicând un astfel de grup să furnizeze prestări de servicii unor persoane care nu sunt membri ai grupului.

42 În aceste condiții, sunt scutite, conform articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă, numai prestațiile de servicii furnizate membrilor grupului independent de persoane atunci când aceste servicii sunt prestate în cadrul obiectivelor pentru care un grup a fost înființat și sunt, așadar, oferite în conformitate cu obiectul acestuia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punctul 39). În această privință, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă prestările de servicii furnizate de Infohos îndeplinesc toate condițiile prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

43 În schimb, prestările de servicii furnizate persoanelor care nu sunt membri nu pot beneficia de această scutire și rămân supuse TVA-ului. Astfel, din moment ce asemenea prestări de servicii nu intră în domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă, articolul 2 alineatul (1) din această directivă impune ca prestările de servicii în cauză efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de o persoană impozabilă care acționează ca atare să fie supuse TVA-ului.

44 Astfel, având în vedere modul de redactare și finalitatea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă, scutirea de TVA prevăzută la această dispoziție nu este supusă condiției ca prestările de servicii vizate să fie oferite exclusiv membrilor grupului independent de persoane vizat.

45 Guvernul belgian arată că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă nu se opune reglementării naționale în discuție în litigiul principal, în măsura în care această reglementare vizează prevenirea oricărei denaturări a concurenței în conformitate cu condiția prevăzută la aceeași dispoziție.

46 Trebuie amintit că, potrivit articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă, scutirea prevăzută la această dispoziție se aplică cu condiția să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței.

47 În această privință, Curtea a constatat deja că scutirea de TVA în sine este cea care nu trebuie să fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței, iar aceasta pe o piață în care concurența va fi, în orice caz, afectată ca urmare a prezenței unui actor care va presta servicii membrilor săi și căruia îi este interzisă urmărirea obținerii de beneficii. Prin urmare, faptul că prestările de servicii efectuate de un grup sunt scutite, iar nu faptul că acest grup îndeplinește celelalte condiții ale dispoziției în cauză este cel care trebuie să fie susceptibil de a cauza denaturări ale concurenței pentru ca această scutire să poată fi refuzată (Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, punctul 58).

48 Astfel, Curtea a statuat că acordarea scutirii de TVA trebuie să fie refuzată în cazul în care există un risc real ca scutirea să provoace prin ea însăși, imediat sau în viitor, denaturări ale concurenței (Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, punctul 64).

49 În scopul de a determina dacă aplicarea în cazul unei anumite activități a scutirii vizate la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă poate provoca denaturări ale concurenței, legiuitorul național poate prevedea reguli ușor de gestionat și de controlat de autoritățile competente (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 septembrie 2017, Comisia/Germania, C-616/15, EU:C:2017:721, punctul 65).

50 Cu toate acestea, condiția privind lipsa unei denaturări a concurenței vizată la această dispoziție nu permite limitarea, în mod general, a domeniului de aplicare al scutirii care este prevăzută în aceasta (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 septembrie 2017, Comisia/Germania, C-616/15, EU:C:2017:721, punctul 67).

51 Or, tocmai acesta este efectul dispoziției naționale în discuție în litigiul principal, care stabilește o prezumție generală cu privire la existența unei denaturări a concurenței și limitează, în general, domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă, excluzând de la beneficiul scutirii de TVA prestațiile furnizate de grupurile independente de persoane membrilor lor atunci când furnizează servicii și unor persoane care nu sunt membri, în timp



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

ce, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 43 din prezenta hotărâre, aceste din urmă servicii nu intră în domeniul de aplicare al acestei scutiri și trebuie astfel să fie supuse TVA-ului.

52 Pe de altă parte, guvernul belgian susține că dispoziția națională în discuție în litigiul principal permite prevenirea oricărei fraude, a oricărei evaziuni și a oricărui abuz eventual.

53 În această privință, este suficient să se amintească faptul că dacă, potrivit tezei introductive a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă, statele membre stabilesc condițiile scutirilor în scopul de a asigura aplicarea lor corectă și directă și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, aceste condiții nu se pot referi la definiția conținutului scutirilor prevăzute (Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 39). Or, tocmai acesta este efectul condițiilor stabilite de reglementarea națională în discuție în litigiul principal care instituie, în ceea ce privește grupurile independente de persoane care furnizează servicii și unor persoane care nu sunt membri, o prezumție generală și irefragabilă de fraudă, de abuz sau de evaziune fiscală, fără a identifica totuși în mod exact tipul de abuz, de fraudă sau de evaziune fiscală pe care această reglementare urmărește să îl prevină.

54 Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care supune acordarea scutirii de TVA condiției ca grupurile independente de persoane să furnizeze servicii exclusiv membrilor lor, ceea ce are ca efect că astfel de grupuri care furnizează servicii și către persoane care nu sunt membri ai grupului sunt integral supuse plății TVA-ului, inclusiv pentru serviciile furnizate membrilor lor.

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

55 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

**Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că se opune unei dispoziții naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care supune acordarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată condiției ca grupurile independente de persoane să furnizeze servicii exclusiv membrilor lor, ceea ce are ca efect că astfel de grupuri care furnizează servicii și către persoane care nu sunt membri ai grupului sunt integral supuse plății taxei pe valoarea adăugată, inclusiv pentru serviciile furnizate membrilor lor.**