

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-592/15, British Film Institute, condițiile de acordare a scutirii de TVA pentru „, anumite prestări de servicii culturale,,

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

15 februarie 2017

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată – A șasea directivă 77/388/CEE – Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) – Scutiri ale anumitor prestări de servicii culturale – Lipsa efectului direct – Determinarea prestărilor de servicii culturale scutite – Putere de apreciere a statelor membre”

În cauza C-592/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit], prin decizia din 16 octombrie 2015, primită de Curte la 13 noiembrie 2015, în procedura

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

împotriva

British Film Institute,

CURTEA (Camera a patra),

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

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 septembrie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru British Film Institute, de P. Drinkwater, solicitor, de Z. Yang, barrister, de D. Milne, QC, și de A. Lee, solicitor;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Brandon, în calitate de agent, asistat de S. Singh, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de M. Owsiany-Hornung, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 29 septembrie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

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

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 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 – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”) și a articolului 132 alineatul (1) litera (n) 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).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (administrația fiscală și vamală a Regatului Unit, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de o parte, și British Film Institute (denumit în continuare „BFI”), pe de altă parte, în legătură cu supunerea acestuia la taxa pe valoarea adăugată (TVA) pentru prestările de servicii furnizate de BFI, care constau în acordarea de drepturi de admitere la proiecții de filme.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, prevede:

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

[...]

(n) anumite prestări de servicii culturale, precum și livrările de bunuri strâns legate de acestea, de către organisme de drept public sau de alte organisme culturale recunoscute de statul membru în cauză;

[...]” [traducere neoficială]

4 Directiva 2006/112 a abrogat și a înlocuit de la 1 ianuarie 2007, în conformitate cu articolele 411 și 413 din aceasta, legislația Uniunii în domeniul TVA-ului, printre care A șasea directivă.

Dreptul Regatului Unit

5 Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord nu a transpus articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă decât la 1 iunie 1996, dată la care a intrat în vigoare Group 13 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (grupul 13 din anexa 9 la Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată).

Litigiul principal și întrebările preliminare

6 BFI este un organism fără scop lucrativ care are ca obiect promovarea cinematografiei în Regatul Unit. În perioada cuprinsă între 1 ianuarie 1990 și 31 mai 1996 (denumită în continuare „perioada în litigiu”), BFI a achitat TVA-ul la cota standard asupra drepturilor de admitere la proiecții de filme.

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

7 La 30 martie 2009, BFI a prezentat o cerere la administrația fiscală prin care solicita rambursarea TVA-ului achitat în perioada în litigiu, susținând că drepturile de admitere menționate constituiau prestări de servicii culturale scutite în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă. Această cerere a fost respinsă.

8 Acțiunea BFI împotriva acestei respingeri a fost admisă de First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Divizia fiscalitate), Regatul Unit]. În decizia din 5 decembrie 2012, această instanță a statuat că scutirea prevăzută la această dispoziție are efect direct.

9 Administrația fiscală a declarat apel împotriva deciziei menționate la Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Divizia fiscalitate și cancelarie), Regatul Unit], care a respins acest apel, statuând că scutirea prevăzută de dispoziția menționată are un conținut suficient de clar și de precis și, prin urmare, are efect direct. Termenul „anumite” care figurează la dispoziția menționată ar trebui, astfel, să fie interpretat în sensul că această scutire ar privi „prestările” de servicii culturale furnizate de organisme publice sau de alte organisme culturale recunoscute de statul membru în cauză. Administrația fiscală a fost autorizată să introducă un recurs la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă), Regatul Unit].

10 Potrivit precizărilor care figurează în decizia de trimitere, dacă articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă ar fi interpretat în sensul că are în vedere „prestările” de servicii culturale furnizate de organisme de drept public sau de alte organisme culturale recunoscute de statul membru în cauză în sensul aceleiași dispoziții, aceasta ar însemna că BFI, care ar constitui un asemenea organism, ar putea invoca în mod direct respectiva dispoziție, pentru a beneficia de scutirea privind prestările sale referitoare la acordarea de drepturi de admitere la proiecții de filme în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 1990 și 31 mai 1996. BFI ar putea chiar continua să se prevealeze în mod direct de dispoziția menționată după 31 mai 1996, chiar dacă prestările de servicii furnizate de BFI nu fac parte din prestările de servicii culturale pe care legislația Regatului Unit le-a scutit începând de la acea dată.

11 În aceste condiții, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Curtea de Apel (Anglia și Țara Galilor) (Secția civilă)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În absența legislației interne de transpunere, termenii articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă, în special sintagma «anumite prestări de servicii culturale», sunt suficient de clari și de preciși pentru ca articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) să aibă efect direct, astfel încât prestarea unor servicii culturale de către organisme de drept public sau de către alte organisme culturale recunoscute, cum ar fi prestările efectuate de BFI în prezenta cauză, să facă obiectul scutirii?

2) Termenii articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă, în special sintagma «anumite prestări de servicii culturale», acordă statelor membre vreo marjă de apreciere în ceea ce privește aplicarea lor prin intermediul legislației de transpunere și, în cazul unui răspuns afirmativ, care este întinderea acestei marje de apreciere?

3) Concluziile enunțate mai sus se aplică și în cazul articolului 132 alineatul (1) litera (n) din [Directiva 2006/112]?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

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

12 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă, care prevede scutirea „anumitor prestări de servicii culturale”, trebuie interpretat în sensul că dispune de efect direct, astfel încât, în lipsă de transpunere, această dispoziție poate fi invocată direct de un organism de drept public sau de un alt organism cultural recunoscut de statul membru în cauză, care furnizează prestări de servicii culturale.

13 Potrivit unei jurisprudențe constante, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a directivei în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect (a se vedea în special Hotărârea din 19 ianuarie 1982, Becker, 8/81, EU:C:1982:7, punctul 25, Hotărârea din 15 ianuarie 2014, Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, punctul 31, precum și Hotărârea din 7 iulie 2016, Ambisig, C-46/15, EU:C:2016:530, punctul 16 și jurisprudența citată).

14 În ceea ce privește articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă, trebuie amintit că scutirea prevăzută la această dispoziție vizează „anumite prestări de servicii culturale”. Dispoziția menționată nu precizează, prin urmare, prestările de servicii culturale pe care statele membre sunt obligate să le scutească. Astfel, ea nu prevede nici o listă exhaustivă de servicii culturale care trebuie scutite, nici o obligație a statelor membre de a scuti toate prestările de servicii culturale, ci se referă numai la „anumite” prestări dintre acestea. Prin urmare, această dispoziție lasă statelor membre sarcina de a determina prestările de servicii culturale care beneficiază de această exonerare.

15 BFI susține, referindu-se la jurisprudența Curții potrivit căreia scutirile prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului de TVA de la un stat membru la altul (a se vedea în special Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punctul 17), că expresia „anumite prestări de servicii culturale” trebuie interpretată în sensul că vizează toate prestările de servicii culturale furnizate de organisme de drept public sau de alte organisme culturale recunoscute de statul membru în cauză și că ea este, prin urmare, suficient de clară și de precisă.

16 Cu toate acestea, este necesar să se arate că 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.

17 În plus, interpretarea preconizată de BFI este susceptibilă să extindă domeniul de aplicare al scutirii care rezultă din această dispoziție dincolo de acest termen la toate prestările de servicii culturale, contrar jurisprudenței Curții potrivit căreia termenii folosiți pentru a desemna scutirile de la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) din această directivă sunt de strictă interpretare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, punctul 16, Hotărârea din 22 octombrie 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, punctele 34 și 35, precum și Hotărârea din 25 februarie 2016, Comisia/Țările de Jos, C-22/15, nepublicată, EU:C:2016:118, punctul 20 și jurisprudența citată).

18 Din jurisprudența Curții reiese de asemenea că, contrar celor susținute de BFI, cerința de a asigura o aplicare uniformă a scutirilor de la acest articol 13 secțiunea A alineatul (1) nu este absolută. Astfel, deși scutirile prevăzute la articolul menționat constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului de TVA de la un stat membru la altul, legiuitorul Uniunii Europene poate încredința statelor membre sarcina de a defini anumiți termeni ai

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

unei scutiri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 martie 1996, Gemeente Emmen, C-468/93, EU:C:1996:139, punctul 25, Hotărârea din 4 mai 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punctele 38 și 39, precum și Hotărârea din 9 decembrie 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, punctul 30 și jurisprudența citată).

19 Interpretarea literală a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă este confirmată de geneza acestei directive, precum și de obiectivele urmărite de legiuitorul Uniunii.

20 În această privință, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 20 și 21 din concluzii, legiuitorul Uniunii nu a reținut propunerea inițială a Comisiei Europene care cuprindea o listă exhaustivă a prestărilor de servicii culturale care trebuie scutite (a se vedea Propunerea privind a șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare [COM(73) 950 final din 20 iunie 1973]), ci, utilizând termenii „anumite prestări de servicii culturale”, a optat pentru o redactare a scutirii menționate care să permită statelor membre să stabilească prestările de servicii culturale pe care le scutesc.

21 Astfel cum a subliniat Comisia în observațiile scrise prezentate Curții, deși ea a propus ulterior să se înlocuiască textul inițial al articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă cu o listă exhaustivă a prestărilor de servicii culturale scutite (a se vedea Propunerea privind a nouăsprezecea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri de modificare a Directivei 77/388/CEE – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [COM(84) 648 final din 5 decembrie 1984]), legiuitorul Uniunii a menținut acest text inițial care, potrivit analizei care figurează în primul său Raport către Consiliu privind funcționarea sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată prezentat în conformitate cu articolul 34 din A șasea directivă 77/388 [COM(83) 426 final din 14 septembrie 1983], lasă sarcina de a defini conținutul acestei scutiri la aprecierea fiecărui stat membru.

22 După cum a observat avocatul general la punctul 23 din concluzii, 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 patrimoniul regional din cadrul Uniunii și, uneori, din cadrul aceluiași stat membru.

23 Astfel, este necesar să se considere că, referindu-se la „anumite prestări de servicii culturale”, articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă nu impune scutirea tuturor prestărilor de servicii culturale, astfel încât statele membre pot să scutească „anumite” prestări, supunând în același timp altele TVA-ului.

24 În măsura în care respectiva dispoziție acordă o marjă de apreciere statelor membre în determinarea prestărilor de servicii culturale scutite, aceasta nu îndeplinește condițiile care rezultă din jurisprudența citată la punctul 14 din prezenta hotărâre, pentru a putea fi invocată direct în fața instanțelor naționale.

25 Această constatare nu este repusă în discuție de considerațiile care figurează la punctele 34-37 din Hotărârea din 17 februarie 2005, Linneweber și Akritidis (C-453/02 și C-462/02, EU:C:2005:92) și la punctele 59-61 din 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), potrivit cărora o eventuală marjă de apreciere a statelor membre nu exclude în mod necesar efectul direct al scutirilor respective.

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

26 Astfel, după cum a arătat Comisia în observațiile sale scrise, jurisprudența rezultată din Hotărârea din 17 februarie 2005, Linneweber și Akritidis (C-453/02 și C-462/02, EU:C:2005:92), privește posibilitatea statelor membre de a stabili condițiile de aplicare referitoare la o scutire, iar nu marja de apreciere care le permite să stabilească domeniul de aplicare al unei scutiri, astfel cum rezultă în special din termenii „anumite prestări de servicii culturale” prevăzuți la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă.

27 În ceea ce privește 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), trebuie arătat că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă se distinge de scutirea în discuție în acea cauză, în măsura în care nu impune decât scutirea „anumitor” prestări de servicii culturale.

28 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă, care prevede scutirea „anumitor prestări de servicii culturale”, 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, care furnizează prestări de servicii culturale.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

29 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua și la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

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 – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, care prevede scutirea „anumitor prestări de servicii culturale”, 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, care furnizează prestări de servicii culturale.

Semnături