

## **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 nr. C-488 din 2018, Golfclub Schloss Igling eV, Scutirea de TVA pentru servicii strâns legate de practicarea sportului și obligația de a se identifica în legislația fiscală ce activități sunt scutite.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

10 decembrie 2020

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul (1) litera (m) – Scutirea «prestării anumitor servicii strâns legate de sport și de educația fizică» – Efect direct – Noțiunea de «organizații fără scop lucrativ»”

În cauza C-488/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 21 iunie 2018, primită de Curte la 25 iulie 2018, în procedura

**Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen**

împotriva

**Golfclub Schloss Igling eV,**

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul M. Vilaras, președinte de cameră, domnii N. Piçarra (raportor), D. Šváby și S. Rodin și doamna K. Jürimäe, judecători,

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: doamna M. Krausenböck, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 23 septembrie 2019,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Golfclub Schloss Igling eV, de J. Hoffmann și M. Mühlbauer, consilieri fiscali;
- pentru guvernul german, inițial de T. Henze și S. Eisenberg, ulterior de J. Möller și S. Eisenberg, în calitate de agenți;
- pentru guvernul neerlandez, de M. Bulterman și M. de Ree, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și R. Pethke, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 noiembrie 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 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 TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Administrația Fiscală Kaufbeuren, Biroul local Füssen, Germania) (denumită în continuare „Administrația Fiscală”), pe de o parte, și Golfclub Schloss Igling eV (denumit în continuare „Golfclub”), pe de altă parte, în legătură cu decizia acestei autorități de a refuza scutirea de taxa pe valoarea adăugată (TVA) a anumitor servicii legate de practicarea golfului, furnizate de Golfclub practicantilor acestui sport.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Conform articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, este supusă TVA-ului „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

4 Titlul IX din această directivă, referitor la scutiri, cuprinde capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, în care figurează articolele 132-134 din directiva menționată.

5 Articolul 132 alineatul (1) literele (m) și (n) din aceeași directivă prevede:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(m) prestarea anumitor servicii strâns legate de sport și de 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.”

6 Articolul 133 primul paragraf din Directiva TVA prevede:

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

(a) nu este necesar ca organismele în cauză să urmărească în mod sistematic obținerea unui profit, iar orice profituri eventuale nu se distribuie, ci se alocă în scopul continuării sau îmbunătățirii serviciilor prestate;

[...]”

## 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 Articolul 134 din această directivă are următorul cuprins:

„Livrarea de bunuri sau prestarea de servicii nu este scutită, în temeiul articolului 132 alineatul (1) literele [...] (m) și (n), în următoarele cazuri:

(a) atunci când livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite;

[...]”

### *Dreptul german*

#### *UStG*

8 În temeiul articolului 1 alineatul (1) punctul 1 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „UStG”), sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și alte prestări de servicii pe care un întreprinzător le efectuează cu titlu oneros în cadrul activității sale.

9 Potrivit articolului 4 din UStG:

„Dintre operațiunile care fac obiectul articolului 1 alineatul (1) punctul 1 sunt scutite:

22. a) conferințele, cursurile și alte evenimente de ordin științific sau educațional organizate de persoane juridice de drept public, școli superioare cu profil administrativ și economic, universități populare 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.”

#### *AO*

10 Articolul 52 din Abgabenordnung (Codul fiscal), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „AO”), intitulat „Scopuri de interes public”, prevede:

„(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. [...]

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

[...]

21. promovarea sportului [...]

[...]”

11 Articolul 55 din AO, intitulat „Activitate fără scop lucrativ”, prevede la alineatul (1):

## 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

„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:

[...]

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.

[...]

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.

[...]”

12 Potrivit articolului 58 din AO, intitulat „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 raport cu activitățile sale scutite fiscal,

9. o asociație cu profil sportiv promovează și activitățile sportive remunerate pe lângă activitățile sportive neremunerate,

[...]”

13 Articolul 59 din AO, intitulat „Condiții prealabile pentru acordarea scutirilor fiscale”, prevede:

„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.”

14 Potrivit articolului 61 alineatul (1) din AO, intitulat „Alocarea activelor în statut”:

„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.”

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

15 Golfclub este o asociație de drept privat care are ca obiect social menținerea și promovarea golfului. 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. Fondurile Golfclub nu pot fi utilizate decât în scopuri conforme cu statutul său, iar acesta prevede că, în caz de dizolvare voluntară sau forțată, activele asociației sunt transferate unei persoane sau unei instituții desemnate de adunarea generală.

16 La 25 ianuarie 2011, Golfclub a achiziționat totalitatea părților sociale ale Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH pentru suma de 380 000 EUR. 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.

17 În același an, Golfclub a încasat 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) la închirierea de mașinuțe;
- (iv) vânzarea de crose de golf;
- (v) organizarea de turnee și de evenimente de golf, pentru care Golfclub a încasat taxe de intrare pentru participare.

18 Administrația Fiscală a refuzat să scutească de TVA activitățile menționate. Aceasta a considerat că, în temeiul articolului 4 alineatul (22) din UStG, numai taxele de participare la evenimente de golf sunt scutite, cu condiția ca solicitantul să fie o organizație de interes public, în sensul articolului 51 și următoarele din AO. În opinia sa, nu aceasta este situația Golfclub, al cărui act constitutiv nu conține prevederi suficient de precise în ceea ce privește alocarea activelor în caz de dizolvare. Achiziționarea Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH ar demonstra că Golfclub nu urmărește exclusiv un scop nelucrative.

19 Administrația Fiscală a emis, așadar, o decizie de impunere a TVA-ului, supunând acestei taxe ansamblul activităților menționate.

20 Respectiva decizie de impunere a fost anulată de Finanzgericht München (Tribunalul Fiscal din München, Germania). Această instanță a apreciat că Golfclub este o organizație fără scop lucrativ, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, și că dispoziția menționată are un efect direct, care obligă statele membre să scutească toate activitățile strâns legate de sport desfășurate de o astfel de organizație.

21 Administrația Fiscală a declarat recurs împotriva hotărârii amintite la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania). Aceasta consideră că soluționarea litigiului depinde, pe de o parte, de aspectul dacă articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA are un efect direct care permite, în consecință, unor organizații fără scop lucrativ să se prevaleze de acesta direct în fața instanțelor naționale în lipsa transpunerii în dreptul național sau în cazul transpunerii incorecte a directivei și, pe de altă parte, de definiția noțiunii de „organizații fără scop lucrativ”, în sensul dispoziției menționate.

## 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

22 Îndoielile instanței de trimitere cu privire la aspectul dacă articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA are efect direct decurg din Hotărârea din 15 februarie 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117, punctele 23 și 24), în care 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 – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), al cărui mod de redactare este analog cu cel al articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, este lipsit de un asemenea efect.

23 Instanța de trimitere ridică problema dacă noțiunea de „organizație fără scop lucrativ”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, 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 nu include decât organizațiile al căror act constitutiv prevede că, în caz de transfer către o altă organizație, ca urmare a dizolvării sale, aceasta din urmă trebuie de asemenea să urmărească un scop nelucrativ.

24 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 132 alineatul (1) litera (m) din [Directiva TVA], potrivit căruia statele membre scutesc de la plata TVA-ului «prestarea anumitor servicii strâns legate de sport și de educația fizică de către organizații fără scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică», are efect direct, astfel încât, în lipsa transpunerii, 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 TVA]:

- trebuie interpretată în mod autonom, din perspectiva dreptului Uniunii, sau
- statele membre sunt autorizate să condiționeze calificarea unei asemenea organizații de îndeplinirea unor cerințe precum cele prevăzute la articolul 52 din [AO] coroborat cu articolul 55 din [AO] (sau la articolul 51 și următoarele din [AO] 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 TVA] 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 de promovare a sportului și a educației fizice?”

### **Cu privire la întrebările preliminare**

#### ***Cu privire la prima întrebare***

25 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că are efect direct, astfel încât, dacă legislația unui stat membru care transpune această dispoziție nu scutește de TVA decât un număr limitat de prestări de servicii strâns legate de sport și de educația fizică, dispoziția menționată poate fi invocată în mod direct în fața instanțelor naționale de o organizație fără scop lucrativ, pentru a obține scutirea altor prestații strâns legate de sport și de educația fizică pe care această

## 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

organizație le furnizează persoanelor care practică activitățile menționate și pe care legislația în cauză nu le scutește.

26 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 împotriva unui stat membru în fața instanțelor acestuia atunci când statul membru menționat s-a abținut de la transpunerea directivei în dreptul național sau a transpus-o în mod incorect (Hotărârea din 15 februarie 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, punctul 13 și jurisprudența citată).

27 O dispoziție din dreptul Uniunii este necondiționată în cazul în care enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu depinde, în privința executării sau a efectelor sale, de intervenția vreunui act fie al instituțiilor Uniunii Europene, fie al statelor membre (Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 49, precum și jurisprudența citată).

28 Aceasta este suficient de precisă atunci când obligația pe care o prevede este enunțată în termeni neechivoci (Hotărârea din 1 iulie 2010, Gassmayr, C-194/08, EU:C:2010:386, punctul 45 și jurisprudența citată).

29 În speță, din însuși modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA reiese că statele membre trebuie să scutească, cu titlu de activități de interes general, „prestarea anumitor servicii”, cu condiția ca acestea, pe de o parte, să fie „strâns legate de sport și de educația fizică” și, pe de altă parte, să fie furnizate „persoanelor care practică sportul sau educația fizică” de „organizații fără scop lucrativ” (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, punctele 21 și 22).

30 Expresia „anumit[e] servicii” indică faptul că această dispoziție nu stabilește o obligație a statelor membre de a scuti în general toate prestările de servicii strâns legate de sport și de educația fizică.

31 În consecință, având în vedere că dispoziția menționată nu prevede nici o listă exhaustivă de prestări de servicii strâns legate de sport și de educația fizică pe care statele membre sunt obligate să le scutească, nici o obligație a acestora de a scuti toate prestările de servicii care prezintă o astfel de caracteristică, ea trebuie interpretată în sensul că conferă statelor membre, astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctele 35 și 38 din concluzii, o anumită marjă de apreciere în acest scop.

32 Guvernul neerlandez consideră că termenul „anumit[e]” care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA presupune că scutirea prevăzută de această dispoziție nu se aplică decât prestărilor de servicii care îndeplinesc cele două condiții care decurg din dispoziția menționată, amintite la punctul 29 din prezenta hotărâre, precum și condiția prevăzută la articolul 134 litera (a) din directiva amintită, potrivit căreia aceste prestări de servicii trebuie să fie indispensabile pentru efectuarea operațiunilor scutite.

33 Cu toate acestea, astfel cum a arătat domnul avocat general la punctul 42 din concluziile sale, o astfel de interpretare nu reiese din modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, care vizează în mod clar prestarea „anumitor” servicii, iar nu prestarea „serviciilor” sau prestarea „oricăror” servicii care îndeplinesc cele două condiții stabilite de această dispoziție. Faptul că articolul 134 litera (a) din directiva menționată, la care face referire guvernul neerlandez, exclude de la beneficiul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din directiva amintită

## 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

prestările de servicii strâns legate de sport și de educația fizică, „atunci când livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite”, nu are nicio incidență asupra acestei interpretări. Astfel, prima dispoziție nu elimină, ci doar limitează marja de apreciere pe care articolul 132 alineatul (1) litera (m) din aceeași directivă o conferă statelor membre pentru a determina prestările de servicii strâns legate de sport și de educația fizică furnizate de o organizație fără scop lucrativ care trebuie scutite de TVA în temeiul acestei din urmă dispoziții.

34 O interpretare a articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA în sensul că, fără a aduce atingere termenului „anumit[e]” utilizat pentru a descrie prestările care constituie operațiunea care trebuie scutită, statele membre sunt ținute să scutească „toate” prestările de servicii strâns legate de sport și de educația fizică ar putea extinde domeniul de aplicare material al scutirii menționate dincolo de acest termen, cu încălcarea jurisprudenței Curții potrivit căreia termenii folosiți pentru a descrie scutirile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din această directivă sunt de strictă interpretare (a se vedea prin analogie Hotărârea din 15 februarie 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, punctul 17 și jurisprudența citată).

35 Această interpretare literală a articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA se impune cu atât mai mult cu cât, dintre cele 17 operațiuni scutite în temeiul literelor (a)-(q) ale articolului 132 alineatul (1) din Directiva TVA, numai cele descrise la literele (m) și (n) ale alineatului menționat nu vizează decât anumite prestații la care se referă, termenul „anumit[e]” sau un termen similar nefiind utilizat la celelalte litere ale acestui alineat. Prin urmare, termenul menționat nu poate fi interpretat în sensul că face doar trimitere la condițiile de aplicare a scutirii care rezultă din modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) literele (m) și (n) din această directivă fără a încălca însuși modul de redactare a celorlalte litere.

36 Or, în Hotărârea din 15 februarie 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), tocmai utilizarea termenului „anumite” în textul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (n) din A șasea directivă – care corespunde articolului 132 alineatul (1) litera (n) din Directiva TVA – este cea care a determinat Curtea să considere că această dispoziție lasă statelor membre o marjă de apreciere în stabilirea prestațiilor de servicii culturale scutite și să deducă de aici că dispoziția menționată nu îndeplinește condițiile pentru a putea fi invocată direct în fața instanțelor naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 februarie 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, punctele 14, 16, 23 și 24).

37 Ținând seama de similitudinea formulărilor literelor (m) și, respectiv, (n) ale articolului 132 alineatul (1) din Directiva TVA, aceleași motive trebuie reținute pentru interpretarea scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din această directivă.

38 O interpretare coerentă a acestor două dispoziții este cu atât mai justificată cu cât prestările legate de sport și de educația fizică și prestările de servicii culturale vizate de scutirile prevăzute la literele (m) și, respectiv, (n) ale articolului 132 alineatul (1) din Directiva TVA constituie, ambele, activități de interes general de divertisment și de recreere, ceea ce le distinge de activitățile de interes general vizate de celelalte 15 scutiri prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din această directivă.

39 O asemenea interpretare a articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA este de asemenea coerentă cu lucrările pregătitoare ale acestei dispoziții. Astfel, în propunerea inițială referitoare la A șasea directivă, Comisia Europeană a sugerat scutirea globală de TVA a operațiunilor care au o legătură directă cu practicarea sportului sau a educației fizice de către amatori. Cu toate acestea, legiuitorul Uniunii, introducând expresia „prestarea anumitor servicii strâns legate de sport sau de educația fizică”, la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă, căruia

## 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

îi corespunde articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, a conferit statelor membre o marjă de apreciere pentru a preciza conținutul material al scutirii menționate.

40 Pe de altă parte, nicio altă concluzie nu poate fi dedusă din Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), din Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), precum și din Hotărârea din 19 decembrie 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861).

41 Astfel, pe de o parte, aceste hotărâri nu privesc problema dacă articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA are efect direct. Pe de altă parte, deși, în hotărârile menționate, Curtea a stabilit limitele marjei de apreciere a statelor membre pentru a stabili în special calitatea beneficiarilor și modul de furnizare a prestațiilor de servicii scutite în temeiul acestei dispoziții, ea nu era totuși sesizată cu problema marjei de apreciere de care dispun statele membre pentru a stabili prestațiile care pot fi scutite în temeiul acestei dispoziții. Rezultă că hotărârile respective nu pot fi invocate în susținerea argumentației potrivit căreia dispoziția în cauză are efect direct.

42 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că nu are efect direct, astfel încât, dacă legislația unui stat membru care transpune această dispoziție nu scutește de TVA decât un număr limitat de prestări de servicii strâns legate de sport și de educația fizică, dispoziția menționată nu poate fi invocată în mod direct în fața instanțelor naționale de o organizație fără scop lucrativ pentru a obține scutirea altor prestări strâns legate de sport și de educația fizică pe care respectiva organizație le furnizează persoanelor care practică aceste activități și pe care legislația în cauză nu le scutește.

### *Cu privire la a doua și la a treia întrebare*

43 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că noțiunea de „organizație fără scop lucrativ”, în sensul acestei dispoziții, constituie o noțiune autonomă de drept al Uniunii, care impune ca, în cazul dizolvării unei astfel de organizații, aceasta să nu poată distribui membrilor săi beneficiile pe care le realizase și care depășesc capitalul vărsat și valoarea echitabilă de piață a aporturilor lor în natură.

44 Instanța de trimitere adresează aceste întrebări în ipoteza în care Curtea ar considera că articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA are efect direct. Totuși, chiar dacă această dispoziție nu are un astfel de efect, trebuie amintit că, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. În acest scop, Curtea poate extrage din ansamblul elementelor furnizate de instanța națională și în special din motivarea deciziei de trimitere elementele de drept al Uniunii care necesită o interpretare având în vedere obiectul litigiului principal (a se vedea în special Hotărârea din 27 martie 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punctele 25 și 26).

45 În speță, din decizia de trimitere reiese că instanța de trimitere nu trebuie să aprecieze numai dacă Golfclub poate invoca în mod direct în fața instanței naționale articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA pentru a obține scutirea de la plata TVA-ului pentru prestațiile de servicii strâns legate de sport și de educația fizică pe care UStG nu le scutește. Aceasta trebuie să stabilească de asemenea dacă, în ceea ce privește prestațiile de servicii care constau în organizarea de evenimente de golf supuse unor taxe de înscriere, care intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 4 punctul 22

## 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

litera b) din UStG, Golfclub constituie o organizație fără scop lucrativ, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, și poate, în acest sens, să beneficieze de o astfel de scutire.

46 Conform jurisprudenței potrivit căreia scutirile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) din Directiva TVA constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca scop 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), este necesar să se considere că noțiunea de „organizații fără scop lucrativ”, utilizată la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din această directivă, constituie o noțiune autonomă de drept al Uniunii.

47 Instanța de trimitere solicită în special Curții să se pronunțe cu privire la aspectul dacă articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA subordonează calificarea drept organizație fără scop lucrativ, în sensul acestei dispoziții, condiției potrivit căreia, în cazul dizolvării, o astfel de organizație trebuie să își transfere patrimoniul unei alte organizații fără scop lucrativ de promovarea sportului sau a educației fizice.

48 Curtea a statuat, în ceea ce privește articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă, căruia îi corespunde articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, că calificarea drept organizație „fără scop lucrativ”, în sensul acestei prime dispoziții, trebuie să fie efectuată în raport cu scopul urmărit de aceasta, și anume că organizația respectivă nu trebuie să aibă ca obiectiv generarea de profituri pentru membrii săi, spre deosebire de obiectivul unei întreprinderi comerciale. În cazul în care instanțele naționale competente au constatat că un organism îndeplinește această cerință având în vedere obiectul său statutar, faptul că organizația în cauză realizează ulterior profituri, chiar dacă le urmărește sau le generează în mod sistematic, nu este de natură să repună în discuție calificarea inițială a respectivei organizații, atât timp cât aceste profituri nu sunt distribuite membrilor săi (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punctele 26-28).

49 De asemenea, articolul 133 primul paragraf litera (a) din Directiva TVA prevede că statele membre pot acorda scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din această directivă altor organisme decât cele de drept public, sub rezerva respectării, în fiecare caz în parte, a condiției ca acestea să nu „urmărească în mod sistematic obținerea unui profit, iar orice profituri eventuale [să] nu se distribuie, ci [să] se aloc[e] în scopul continuării sau îmbunătățirii serviciilor prestate”. Condiția prevăzută la articolul 133 primul paragraf litera (a) corespunde elementelor constitutive ale noțiunii de „organizație fără scop lucrativ”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punctul 33).

50 Lipsa scopului lucrativ al organizațiilor menționate presupune că acestea din urmă trebuie, pe tot parcursul existenței lor, inclusiv la momentul dizolvării, să nu genereze profituri pentru membrii lor. În caz contrar, o asemenea organizație ar putea eluda astfel această cerință prin distribuirea către membrii săi, după dizolvare, a profiturilor pe care le-a generat prin ansamblul activităților sale, beneficiind în același timp de avantajele în special fiscale aferente acestei calificări drept „organizații fără scop lucrativ”.

51 Rezultă că nu poate fi calificată drept „organizație fără scop lucrativ”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, decât organizația al cărei patrimoniu este afectat în mod continuu realizării obiectului său social și nu poate fi transferat membrilor săi după dizolvarea organizației în măsura în care acest patrimoniu depășește capitalul vărsat și valoarea echitabilă de piață a aporturilor lor în natură.

## 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

52 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a doua și la a treia întrebare că articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că noțiunea de „organizație fără scop lucrativ”, în sensul acestei dispoziții, constituie o noțiune autonomă de drept al Uniunii care impune ca, în cazul dizolvării unei astfel de organizații, aceasta să nu poată distribui membrilor săi beneficiile pe care le-a realizat și care depășesc capitalul vărsat și valoarea echitabilă de piață a aporturilor lor în natură.

### Cu privire la cheltuielile de judecată

53 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 patra) declară:

**1) Articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că nu are efect direct, astfel încât, dacă legislația unui stat membru care transpune această dispoziție nu scutește de taxa pe valoarea adăugată decât un număr limitat de prestări de servicii strâns legate de sport și de educația fizică, dispoziția menționată nu poate fi invocată în mod direct în fața instanțelor naționale de o organizație fără scop lucrativ pentru a obține scutirea altor prestări strâns legate de sport și de educația fizică pe care respectiva organizație le furnizează persoanelor care practică aceste activități și pe care legislația în cauză nu le scutește.**

**2) Articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că noțiunea de „organizație fără scop lucrativ”, în sensul acestei dispoziții, constituie o noțiune autonomă de drept al Uniunii care impune ca, în cazul dizolvării unei astfel de organizații, aceasta să nu poată distribui membrilor săi beneficiile pe care le-a realizat și care depășesc capitalul vărsat și valoarea echitabilă de piață a aporturilor lor în natură.**

Semnături