

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-90 din 2016 The English Bridge Union Limited. Jocul de bridge și noțiunea de sport din perspectiva TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

26 octombrie 2017

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Scutirea prestărilor de servicii strâns legate de sport – Noțiunea «sport» – Activitate caracterizată printr-o componentă fizică – Jocul de bridge simultan”

În cauza C-90/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit], prin decizia din 1 septembrie 2015, primită de Curte la 15 februarie 2016, în procedura

The English Bridge Union Limited

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz (raportor), președinte de cameră, domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei a patra, domnul E. Juhász, doamna K. Jürimäe și domnul C. Lycourgos, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 2 martie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru The English Bridge Union Limited, de M. Lewis, solicitor, și de D. Ewart, QC;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Brandon, în calitate de agent, asistat de R. Hill, barrister;
- pentru guvernul neerlandez, de M. Bulterman și de M. Noort, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de R. Lyal, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 15 iunie 2017,

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).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între The English Bridge Union Limited (denumită în continuare „EBU”), pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (administrația fiscală și vamală a Regatului Unit, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu aplicarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) asupra taxelor de participare percepute de EBU pentru turneele de bridge simultan pe care le organizează.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Conform articolelor 411 și 413 din Directiva 2006/112, aceasta a abrogat și a înlocuit, începând cu 1 ianuarie 2007, legislația Uniunii în materie de TVA, în special 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).

4 Articolul 132 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care figurează în capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, din titlul IX din această directivă, prevede că statele membre scutesc:

„[...]”

(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;

[...]”

Dreptul Regatului Unit

5 Anexa 9 grupa 10 din Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată) prevede scutirea de TVA a următoarelor prestări de servicii legate de sport:

„1. Acordarea unui drept de a participa la un concurs în domeniul sportului sau al unei activități fizice de agrement în cazul în care contraprestația constă într-o sumă care trebuie alocată integral finanțării premiului sau premiilor acordate la concursul respectiv.

2. Acordarea de către un organism eligibil, înființat pentru practicarea sportului sau a unei activități fizice de agrement, a dreptului de a participa la un concurs în cadrul unei astfel de activități.

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

3. Prestarea de către un organism eligibil, în favoarea unei persoane fizice, a unor servicii strâns și esențial legate de sport sau de educația fizică practică de această persoană [...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

6 EBU este un organism național cu scop nelucrativ însărcinat cu reglementarea și cu dezvoltarea bridge-ului simultan în Anglia. Acest joc de cărți constituie o formă de joc de bridge care se practică în competiție la nivel național și internațional, în care fiecare echipă joacă succesiv cu aceeași combinație de cărți ca omologii săi de la celelalte mese. Clasamentul este astfel stabilit în funcție de performanțele relative.

7 EBU, ai cărei membri sunt asociații regionale și particulari, organizează turnee de bridge simultan, impunând jucătorilor plata unor taxe de participare pentru a participa. Ea achită TVA-ul pentru aceste taxe.

8 Întrucât a considerat că taxele menționate trebuiau să fie scutite în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112, EBU a solicitat administrației fiscale rambursarea TVA-ului. Cererea i-a fost refuzată.

9 EBU a formulat o acțiune în fața First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit], care a confirmat respingerea cererii sale, autorizând-o totodată să declare apel.

10 În fața Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei), Regatul Unit], EBU susține că un „sport” în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 nu trebuie neapărat să cuprindă o componentă de activitate fizică semnificativă, din moment ce finalitatea urmărită de această dispoziție este de a favoriza activitățile benefice pentru sănătatea fizică sau mentală a celor care le practică în mod regulat, iar activitatea intelectuală este la fel de importantă ca activitatea fizică. O activitate caracterizată printr-o componentă mentală semnificativă care se practică în competiție, precum bridge-ul simultan, ar constitui, așadar, un „sport” în sensul dispoziției menționate.

11 Administrația fiscală se opune acestei argumentații pentru motivul că termenii respectivului articol 132 alineatul (1) litera (m), potrivit cărora sunt scutite anumite prestări de servicii „strâns legate de sport și de educație fizică”, presupun că un „sport” în sensul acestei dispoziții trebuie să cuprindă o componentă fizică semnificativă. În plus, interpretarea susținută de EBU ar fi contrară principiului interpretării stricte a scutiților prevăzute la articolul 132 din Directiva 2006/112.

12 Instanța de trimitere arată că bridge-ul simultan face apel la competențe intelectuale ridicate, precum logica, gândirea laterală, strategia sau memoria, și că practicarea sa regulată ar favoriza în același timp sănătatea mentală și fizică. Ea ridică, așadar, problema dacă sporturile denumite „ale minții”, precum acest joc, intră sub incidența noțiunii „sport”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din această directivă.

13 Întrucât a considerat că acest termen ar trebui să aibă un sens autonom și să se aplice uniform în toate statele membre, Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunalul Superior (Camera fiscală și a cancelariei)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

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) Care sunt caracteristicile esențiale pe care trebuie să le prezinte o activitate pentru a fi un «sport» în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 [...] ? În special, o activitate trebuie să aibă o componentă fizică semnificativă (sau neneglijabilă) care este determinantă pentru rezultatul său ori este suficient să aibă o componentă mentală semnificativă care este determinantă pentru rezultatul său?

2) Bridge-ul simultan este un «sport» în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112?”

Cu privire la întrebările preliminare

14 Cu titlu introductiv, trebuie să se constate că, după cum reiese din dosarul prezentat Curții, bridge-ul simultan este un joc de cărți care presupune eforturi și competențe de ordin intelectual, a cărui componentă fizică este neglijabilă.

15 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că o activitate precum bridge-ul simultan, care se caracterizează printr-o componentă fizică care este neglijabilă intră sub incidența noțiunii „sport”, în sensul acestei dispoziții.

16 Astfel, în prezenta cauză, Curtea nu trebuie să determine semnificația noțiunii „sport” în general, ci să o interpreteze în cadrul Directivei 2006/112 privind sistemul comun al TVA-ului și în special al dispozițiilor acestei directive în materie de scutiri.

17 Potrivit unei jurisprudențe consacrate, scutirile prevăzute la articolul 132 din directiva menționată constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului TVA-ului de la un stat membru la altul (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, punctul 16, precum și Hotărârea din 26 februarie 2015, VDP Dental Laboratory și alții, C-144/13, C-154/13 și C-160/13, EU:C:2015:116, punctul 44 și jurisprudența citată).

18 În lipsa din cuprinsul Directivei 2006/112 a oricărei definiții a noțiunii „sport”, determinarea semnificației și a sferei de aplicare a acestui termen trebuie realizată, în temeiul unei jurisprudențe constante a Curții, conform sensului obișnuit al acestuia în limbajul curent, ținând seama în același timp de contextul în care este utilizat și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 septembrie 2014, Deckmyn și Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, punctul 19 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 26 mai 2016, Envirotec Denmark, C-550/14, EU:C:2016:354, punctul 27).

19 În ceea ce privește, mai întâi, sensul noțiunii „sport” în limbajul curent, aceasta desemnează în mod obișnuit, după cum a arătat avocatul general la punctul 23 din concluzii, o activitate de natură fizică sau, cu alte cuvinte, o activitate caracterizată printr-o componentă fizică neneglijabilă.

20 În ceea ce privește apoi economia Directivei 2006/112, din jurisprudența constantă a Curții rezultă că termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la articolul 132 din această directivă sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă. Totuși, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile menționate trebuie să fie interpretați într-un mod care le-ar priva de efecte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 noiembrie 2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730,

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

punctul 17, precum și Hotărârea din 25 februarie 2016, Comisia/Țările de Jos, C-22/15, nepublicată, EU:C:2016:118, punctul 20 și jurisprudența citată).

21 De altfel, deși, după cum indică titlul capitolului din care face parte articolul menționat, scutiile prevăzute de acesta au ca obiectiv favorizarea anumitor activități de interes general, aceste scutiri nu privesc însă toate activitățile de interes general, ci numai pe cele care sunt enumerate și descrise în acest articol într-un mod foarte detaliat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punctul 18 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 26 februarie 2015, VDP Dental Laboratory și alții, C-144/13, C-154/13 și C-160/13, EU:C:2015:116, punctul 45).

22 Examinarea contextului articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 pledează, prin urmare, în favoarea unei interpretări potrivit căreia noțiunea „sport” care figurează în această dispoziție se limitează la activități care corespund sensului obișnuit al termenului „sport”, care sunt caracterizate printr-o componentă fizică neneglijabilă, fără a se extinde la toate activitățile care pot, dintr-un punct de vedere sau altul, să fie asociate acestei noțiuni.

23 În ceea ce privește, în sfârșit, finalitatea articolului 132 alineatul (1) litera (m) din directiva menționată, trebuie amintit că această dispoziție urmărește obiectivul de a favoriza anumite activități de interes general, și anume servicii strâns legate de sport și de educația fizică care sunt prestate de organizații fără scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică, și vizează astfel promovarea practicării unor asemenea activități de pături largi ale populației (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punctul 23, precum și Hotărârea din 19 decembrie 2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, punctul 20).

24 Desigur, după cum susține EBU și astfel cum reiese din dosarul prezentat Curții, bridge-ul simultan face apel printre altele la logică, la memorie, la strategie sau la gândire laterală și ar constitui o activitate benefică pentru sănătatea mentală și fizică a celor care o practică în mod regulat. Cu toate acestea, chiar și atunci când se dovedesc benefice pentru sănătatea fizică și mentală, activitățile de pură odihnă și de destindere nu intră sub incidența dispoziției menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punctul 22, și Hotărârea din 25 februarie 2016, Comisia/Țările de Jos, C-22/15, nepublicată, EU:C:2016:118, punctele 23-25). În aceste condiții, faptul că o activitate favorizează sănătatea fizică și mentală nu este prin el însuși un element suficient pentru a concluziona că aceasta ar intra sub incidența noțiunii „sport”, în sensul aceleiași dispoziții.

25 Împrejurarea că o activitate care favorizează bunăstarea fizică și mentală se practică în competiție nu conduce la o concluzie diferită. Astfel, Curtea a statuat că articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 nu impune, pentru a fi aplicabil, ca activitatea sportivă să fie practică la un anumit nivel, de exemplu la nivel profesionist, și nici ca activitatea sportivă în discuție să fie practică într-un anumit mod, respectiv în mod regulat sau organizat ori în vederea participării la competiții sportive (Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punctul 22, precum și Hotărârea din 19 decembrie 2013, Bridport and West Dorset Golf Club, C-495/12, EU:C:2013:861, punctul 19). În această privință, este necesar de asemenea să se arate că caracterul competitiv al unei activități nu poate fi suficient în sine pentru a întemeia calificarea sa ca „sport” în lipsa unei componente fizice neneglijabile.

26 În plus, din jurisprudența amintită la punctul 21 din prezenta hotărâre rezultă că articolul 132 din această directivă urmărește să definească, în mod limitativ, anumite activități de interes general care trebuie să beneficieze, cu titlu de excepție, de o scutire de TVA. Prin urmare, întrucât, pentru

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

motivele expuse la punctele 19-25 din prezenta hotărâre, o interpretare privind domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din directiva menționată care constă în includerea în acest domeniu de aplicare a activităților care cuprind o componentă fizică care este neglijabilă constituie o interpretare extensivă a dispoziției menționate, o asemenea interpretare nu poate fi conformă nici cu cerința interpretării stricte a scutirilor de TVA, nici cu acest obiectiv de încadrare strictă a scutirii în discuție.

27 Rezultă, prin urmare, din modul de redactare a respectivului articol 132 alineatul (1) litera (m), precum și din interpretarea sistematică și teleologică a Directivei 2006/112 că această dispoziție nu se referă decât la activități caracterizate printr-o componentă fizică neneglijabilă.

28 O asemenea interpretare nu prejudică aspectul dacă o activitate care cuprinde o componentă fizică care este neglijabilă ar putea eventual să intre sub incidența noțiunii „servicii culturale” în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (n) din această directivă, atunci când această activitate ocupă, ținând seama de practica sa, de istoria sa și de tradițiile cărora le aparține, într-un stat membru determinat, o astfel de poziție în cadrul patrimoniului social și cultural al acestei țări încât se poate considera că ea face parte din cultura sa. În această privință, Curtea a statuat că dispoziția corespunzătoare din Directiva 77/388 acorda o marjă de apreciere statelor membre în determinarea prestărilor de servicii culturale scutite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 februarie 2017, British Film Institute, C-592/15, EU:C:2017:117, punctul 24).

29 Având în vedere ansamblul acestor considerații, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că o activitate precum bridge-ul simultan, care se caracterizează printr-o componentă fizică care este neglijabilă, nu intră sub incidența noțiunii „sport”, în sensul acestei dispoziții.

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 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 o activitate precum bridge-ul simultan, care se caracterizează printr-o componentă fizică care este neglijabilă, nu intră sub incidența noțiunii „sport”, în sensul acestei dispoziții.

Semnături