

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-620 din 2021, MOMTRADE RUSE OOD. Societate autorizată într-un stat membru realizează servicii sociale pe teritoriul unui alt sta membru. Implicațiile fiscale în domeniul TVA, când nu deține documente ce atestă că serviciile au caracter social și în celălalt stat membru.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

11 mai 2023

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul (1) litera (g) – Scutirea prestărilor de servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială, efectuate de organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social – Prestări de servicii furnizate unei persoane neimpozabile într-un alt stat membru decât cel în care este stabilit prestatorul – Aprecierea naturii prestațiilor și a condiției de organism recunoscut ca având caracter social – Determinarea dreptului național pertinent – Noțiunea de «stat membru în cauză»”

În cauza C-620/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria), prin decizia din 27 septembrie 2021, primită de Curte la 6 octombrie 2021, în procedura

MOMTRADE RUSE OOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

Curtea (Camera a șaptea),

compusă din doamna M. L. Arastey Sahún (raportoare), președintă de cameră, și domnii F. Biltgen și J. Passer, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de S. Petkov;

– pentru Comisia Europeană, de D. Drambozova și J. Jokubauskaitė, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 1 decembrie 2022,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (g) 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între MOMTRADE RUSE OOD (denumită în continuare „Momtrade”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practici în materie de fiscalitate și de securitate socială” pentru orașul Varna, din cadrul Administrației Centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, Bulgaria) (denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie de impunere referitoare la taxa pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Articolul 45 din Directiva TVA prevede:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt prestate de la un sediu comercial fix al prestatorului, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

4 Titlul IX din această directivă privește scutirile de TVA.

5 Capitolul 1 din titlul IX menționat, intitulat „Dispoziții generale”, cuprinde articolul 131 din directiva menționată, potrivit căruia:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

6 Capitolul 2 din același titlu IX, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, cuprinde articolele 132-134 din Directiva TVA.

7 Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din această directivă prevede:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

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

[...]

(g) prestarea de servicii și livrarea de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv cele prestate și livrate de cămine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social.”

8 Articolul 133 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Statele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutiile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (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;

(b) este necesar ca organismele în cauză să fie gestionate și administrate în mod esențial cu titlu gratuit de către persoane care nu au, fie prin ele însele, fie prin intermediari, interese directe sau indirecte în rezultatele activităților respective;

(c) organismele în cauză au obligația de a practica prețuri aprobate de autoritățile publice sau care nu depășesc asemenea prețuri aprobate sau, pentru operațiunile care nu sunt supuse aprobării, prețuri mai mici decât cele practicate pentru operațiuni similare de întreprinderile comerciale supuse TVA;

(d) este necesar ca scutiile să nu fie susceptibile de a cauza denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA.

[...]”

9 Articolul 134 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Livrarea de bunuri sau prestarea de servicii nu este scutită, în temeiul articolului 132 alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n), în următoarele cazuri:

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

(b) atunci când scopul principal al livrării sau prestării este obținerea de venituri suplimentare pentru organismul în cauză prin operațiuni care se află în concurență directă cu cele efectuate de întreprinderile comerciale supuse TVA.”

Directiva 2008/8

10 Considerentele (3) și (5) ale Directivei 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor (JO 2008, L 44, p. 11) au următorul cuprins:

„(3) Pentru toate prestările de servicii locul de taxare ar trebui să fie, în principiu, locul în care are loc consumul. În cazul în care norma generală privind locul de prestare a serviciilor ar fi astfel

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

modificată, anumite excepții de la această normă ar fi în continuare necesare din motive atât administrative, cât și de politică.

[...]

(5) În cazul prestărilor de servicii către persoane neimpozabile, norma generală ar trebui să rămână cea conform căreia locul de prestare a serviciilor este locul unde furnizorul și-a stabilit sediul activității sale economice.”

Dreptul bulgar

Constituția Republicii Bulgaria

11 Articolul 26 alineatul (2) din Constituția Republicii Bulgaria prevede:

„Străinii cu reședința în Republica Bulgaria au toate drepturile și obligațiile prevăzute de Constituția menționată, cu excepția drepturilor și a obligațiilor pentru care cetățenia bulgară este necesară potrivit Constituției și legii.”

Codul de procedură în domeniul fiscal și al asigurărilor sociale

12 Articolul 122 alineatul (1) din Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Codul de procedură în domeniul fiscal și al asigurărilor sociale), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, prevede:

„Administrația fiscală poate aplica cuantumul taxei stabilit conform legii privind această taxă având în vedere baza prevăzută la alineatul (2) pe care o determină ea însăși, în următoarele împrejurări:

[...]

3. atunci când în contabilitate au fost utilizate documente false sau inexacte;

4. în cazul absenței sau al neprezentării unei contabilități ținute în conformitate cu [Zakon za schetovodstvoto (Legea contabilității)] sau în cazul în care contabilitatea ținută nu permite stabilirea bazei de impozitare, precum și atunci când documentele necesare stabilirii bazei de impozitare sau a contribuțiilor sociale obligatorii au fost distruse într-un mod neconform;

[...]

ZDDS

13 Potrivit articolului 21 alineatul (1) din Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) (DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „ZDDS”):

„În cazul în care clientul este o persoană neimpozabilă, locul de executare a unei prestări de servicii este locul în care prestatorul și-a stabilit activitatea economică independentă.”

14 Articolul 38 din ZDDS are următorul cuprins:

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) Operațiunile scutite sunt cele prevăzute în prezentul capitol.

(2) Sunt de asemenea scutite operațiunile intracomunitare care ar fi scutite în temeiul prezentului capitol dacă ar fi realizate pe teritoriul național.

(3) Este de asemenea scutită de taxă orice achiziție intracomunitară de bunuri a căror livrare pe teritoriul național este scutită în temeiul prezentului capitol.

[...]”

15 Conform articolului 40 din ZDDS:

„Constituie o operațiune scutită:

1. prestarea de servicii sociale în sensul [Zakon za sotsialno podpomagane (Legea privind asistența socială)];

[...]”

16 Articolul 67 din ZDDS prevede:

„(1) Cuantumul taxei se determină prin înmulțirea bazei de impozitare cu cota taxei.

(2) În cazul în care în cadrul negocierii operațiunii nu se indică în mod expres că taxa este datorată separat, aceasta se consideră inclusă în prețul convenit.

(3) Taxa este de asemenea considerată inclusă în prețul declarat în cazul furnizării de bunuri care fac obiectul unei livrări cu amănuntul în comerț.

[...]”

ZSP

17 Articolul 16 din Zakon za sotsialno podpomagane (Legea privind asistența socială) (DV nr. 56 din 19 mai 1998), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „ZSP”), prevede:

„(1) Prestarea de servicii sociale are la bază o muncă socială axată pe ajutorul acordat unei persoane pentru:

1. desfășurarea de activități cotidiene;
2. integrarea socială.

(2) Serviciile sociale sunt furnizate pe baza unei evaluări individuale a nevoilor și ținând seama de dorințele și de alegerile personale ale persoanei.

[...]”

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

18 Potrivit articolului 18 din ZSP, în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal:

„(1) Serviciile sociale sunt prestate de:

1. stat;
2. municipalități;
3. persoanele fizice bulgare, înregistrate în conformitate cu [Targovski zakon (Legea privind comerțul)] și persoanele juridice;
4. persoanele fizice care desfășoară o activitate comercială și persoanele juridice înregistrate în conformitate cu legislația unui alt stat membru al Uniunii Europene sau a unui alt stat membru al Spațiului Economic European [(SEE)].

(2) Persoanele prevăzute la alineatul (1) punctele 3 și 4 nu pot presta servicii sociale decât după înregistrarea în registrul [Agentsia za sotsialno podpomagane (Agenția pentru Asistență Socială)].

(3) Persoanele prevăzute la alineatul (1) punctele 3 și 4 pot presta servicii sociale pentru copii până la 18 ani după acordarea unei licențe și înscrierea în registrul prevăzut la alineatul (2).

(4) Modalitățile înregistrării sunt stabilite prin regulamentul de punere în aplicare a legii.”

19 Alineatul (1) din dispozițiile complementare ale ZSP, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, prevede:

„Potrivit prezentei legi, se aplică următoarele definiții:

[...]

6. «servicii sociale» înseamnă activitățile care sprijină și îmbunătățesc posibilitățile persoanei de a duce o viață autonomă; ele sunt exercitate în instituții specializate și în comunitate;

7. «servicii sociale în comunitate» înseamnă serviciile prestate în mediul familial sau apropiat de mediul familial.

[...]”

Regulamentul de punere în aplicare a ZSP

20 Articolul 40 din Pravilnik za prilagane na ZSP (Regulamentul de punere în aplicare a ZSP), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, prevede:

(1) Persoanele care doresc să beneficieze de servicii sociale depun o cerere scrisă în funcție de adresa lor actuală la:

1. directorul direcției de asistență socială, pentru serviciile sociale care se înscriu în sfera activităților delegate de stat în conformitate cu anexa nr. 9;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

2. primarul comunei, pentru serviciile sociale care sunt de competența comunei;
3. organul de conducere în cazul în care prestatorul de servicii sociale este o persoană fizică, înregistrată în conformitate cu Legea privind comerțul, sau o persoană juridică.

(2) Cererea menționată la alineatul (1) este însoțită de:

1. un document de identitate (pentru referință);
2. o copie a carnetului de sănătate, dacă este cazul;
3. o copie, dacă este cazul, a unei decizii a Lekarska consultativna comitsia (LKK) [comisia medicală consultativă (LKK)], a Teritorialna ekspertna lekarska comitsia (TELK) [Comisia de expertiză medicală teritorială (TELK)], a Natsionalna ekspertna lekarska comitsia (NELK) [Comisia de expertiză medicală națională (NELK)].

(3) Prestatorul de servicii sociale poate, dacă este cazul, să solicite alte documente.

(4) Pe baza cererii și a documentelor însoțitoare, precum și în cazurile prevăzute la articolul 27 alineatul (7), autoritatea menționată la alineatul (1) punctele 1-3 efectuează, în termen de 20 de zile, evaluarea socială a nevoilor de servicii sociale ale persoanei, în conformitate cu anexa nr. 10, și o include într-un raport de proiect în conformitate cu modelul prevăzut în anexa nr. 8. În cazurile prevăzute la articolul 27 alineatul (7), persoana depune cererea după evaluarea socială.

[...]"

21 Articolul 40d din acest regulament are următorul cuprins:

„(1) Prestatorii de servicii sociale întocmesc un plan individual după evaluarea nevoilor fiecărui beneficiar și definirea obiectivelor care trebuie atinse.

(2) Planul menționat la alineatul (1) include activități pentru a satisface:

1. nevoile zilnice;
2. nevoile de sănătate;
3. nevoile în materie de educație;
4. nevoile de reeducare;
5. nevoile de recreere;
6. nevoile de contacte cu familia, cu prietenii, cu rudele și cu alte persoane.

[...]"

22 Potrivit articolului 40e din regulamentul menționat:

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) Prestatorul de servicii sociale ține un registru al beneficiarilor.
- (2) Registrul conține următoarele informații:
1. numele, domiciliul și/sau adresa actuală, data nașterii și situația familială a beneficiarilor;
 2. actul de plasare sau de admitere la beneficiul serviciului social;
 3. numele, domiciliul și/sau adresa actuală și numărul de telefon al unui tutore, al unui curator sau al unei rude apropiate a beneficiarilor;
 4. numele, adresa și numărul de telefon ale medicului curant al beneficiarilor;
 5. data plasării/admiterii la beneficiul serviciului social;
 6. data ieșirii;
 7. data, ora și cauza decesului în cazul în care beneficiarul a decedat într-un centru de plasament specializat sau în cazul în care este vorba despre o prestație socială în comunitate.
- (3) Prestatorul ține un registru numerotat, vizat și ștampilat cu viza instituției specializate, care conține:
1. inventarul banilor și al valorilor materiale furnizate de rezidenți spre păstrare;
 2. data depunerii banilor sau a valorilor materiale;
 3. data la care o sumă de bani sau valori materiale au fost restituite rezidenților sau au fost utilizate în numele acestora, la cererea lor, precum și modul în care au fost utilizate;
 4. numele și funcția persoanei responsabile cu păstrarea banilor și a celorlalte valori materiale.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

23 Momtrade este o societate cu răspundere limitată stabilită pe teritoriul Republicii Bulgaria. Această societate este înregistrată în scopuri de TVA în acest stat membru de la 24 iunie 2014. Pe de altă parte, aceasta este înregistrată la Agenția pentru Asistență Socială, în calitate de prestator de servicii sociale, și dispune de certificate de înregistrare pentru asistența personală, pentru asistența socială și pentru asistența la domiciliu a persoanelor în vârstă.

24 Destinatarii serviciilor prestate de Momtrade sunt persoane în vârstă cu reședința în Germania și în Austria. În conformitate cu contractele încheiate între această societate și clienții săi, prestările de servicii furnizate constau în punerea la dispoziție de îngrijiri acordate persoanei și în furnizarea de servicii de asistență la domiciliu. Diferitele obligații ale prestatorului sunt descrise detaliat într-un chestionar anexat la contractele menționate, întocmit de o agenție înregistrată în Germania sau în Austria, care își asumă sarcina de a găsi clienți și de a-i orienta către societatea menționată. Aceste obligații includ însoțirea și asistența la domiciliu a persoanelor în vârstă care suferă de probleme de sănătate.

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

25 În cadrul unei proceduri de control desfășurate de autoritățile fiscale bulgare în ceea ce privește perioada cuprinsă între 24 iunie 2014 și 31 decembrie 2015, aceste autorități au apreciat că, dat fiind că prestările de servicii furnizate de Momtrade fuseseră efectiv prestate pe teritoriul Republicii Federale Germania și al Republicii Austria, pentru a se putea prevala de scutirea de TVA, în temeiul articolului 40 punctul 1 din ZDDS, această societate trebuia să prezinte probe care să ateste caracterul social, în conformitate cu legislațiile germană și austriacă, al serviciilor prestate pe teritoriul acestor state membre în perioada menționată.

26 Or, întrucât au constatat că Momtrade nu prezentase astfel de probe, autoritățile fiscale bulgare au emis, la 4 octombrie 2018, o decizie de impunere în privința acestei societăți stabilind o creanță privind TVA-ul pentru perioada menționată. Această decizie de impunere a fost confirmată de Direktor.

27 Momtrade a introdus o acțiune la Administrativen sad Ruse (Tribunalul Administrativ din Ruse, Bulgaria) pentru a contesta decizia de impunere menționată la punctul anterior. Această instanță a redus cuantumul creanței stabilite în respectiva decizie, confirmând în același timp decizia menționată în rest. În acest context, după ce a constatat că articolul 40 punctul 1 din ZDDS transpusesse articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, instanța menționată a confirmat lipsa caracterului social al serviciilor prestate de această societate pe teritoriul Republicii Federale Germania și al Republicii Austria pentru motivul că societatea menționată nu prezentase documente oficiale eliberate de autoritățile competente din aceste state membre care să ateste un astfel de caracter.

28 Hotărârea pronunțată de Administrativen sad Ruse (Tribunalul Administrativ din Ruse) a făcut obiectul a două recursuri introduse de Direktor și, respectiv, de Momtrade la instanța de trimitere, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă, Bulgaria).

29 Această instanță arată că, potrivit jurisprudenței sale, articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că nu impune statelor membre să scutească prestările de servicii sociale efectuate în favoarea resortisanților unui alt stat membru în afara teritoriului lor. Această interpretare s-ar întemeia pe articolul 26 alineatul (2) din Constituția Republicii Bulgaria.

30 Or, instanța de trimitere consideră că, pe de o parte, pentru atingerea obiectivului urmărit de articolul 132 din Directiva TVA, este irelevant dacă prestatorii și beneficiarii de servicii susceptibili să fie scutiți de TVA au domiciliul sau sunt stabiliți pe teritoriul unui singur stat membru sau a două state membre.

31 Pe de altă parte, în măsura în care beneficiarii prestărilor de servicii sunt persoane fizice, și anume persoane neimpozabile, locul prestării acestor servicii ar fi locul în care prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice, în speță teritoriul Republicii Bulgaria. În consecință, dacă interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA reținută de Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) ar fi corectă, prestatorii de servicii sociale stabiliți în Bulgaria ar face obiectul unei diferențe de tratament fiscal după cum aceștia prestează aceste servicii pe teritoriul Republicii Bulgaria sau pe teritoriul unui alt stat membru în beneficiul unor resortisanți străini, ceea ce, în opinia instanței de trimitere, pare inacceptabil, chiar și în lipsa unei armonizări fiscale complete a impozitării în materie de TVA.

32 În aceste condiții, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) 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) Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că permite unei societăți comerciale înregistrate ca prestator de servicii sociale într-un stat membru (în speță [Republica] Bulgaria) să se prevaleze de această dispoziție pentru a obține o scutire fiscală pentru serviciile sociale pe care le prestează către persoane fizice resortisante ale altor state membre, pe teritoriul acestor state membre? Pentru răspunsul la această întrebare este relevantă împrejurarea că destinatarii serviciilor i-au fost trimiși prestatorului de societăți comerciale de intermediere înregistrate în statele membre în care sunt prestate serviciile?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, în cadrul interpretării și al aplicării dispoziției menționate din dreptul Uniunii, care sunt criteriile aplicabile pentru a aprecia dacă societatea care face obiectul controlului fiscal este un «organism recunoscut ca având un caracter social» și pentru a stabili că prestările de servicii sunt «direct legate de ajutorul social și securitatea socială»; această evaluare trebuie efectuată în conformitate cu dreptul bulgar și/sau cu dreptul austriac și german?

3) Potrivit acestei interpretări, faptul că o societate comercială este înregistrată ca prestator de servicii sociale, astfel cum sunt definite de legislația națională, este suficient pentru a considera că este vorba despre un «organism recunoscut de statul membru în cauză ca având un caracter social»?”

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

33 Director contestă admisibilitatea prezentei cereri de decizie preliminară pentru motivul, pe de o parte, că nu ar exista nicio îndoială cu privire la răspunsurile la întrebările adresate de instanța de trimitere, având în vedere nu numai claritatea articolelor 132 și 133 din Directiva TVA, ci și jurisprudența Curții referitoare la aceste dispoziții, și, pe de altă parte, că întrebările menționate ar fi ipotetice.

34 În această privință, trebuie amintit că, în cadrul procedurii instituite la articolul 267 TFUE, numai instanța națională care este sesizată cu litigiul și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizii preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea dreptului Uniunii, Curtea este în principiu obligată să se pronunțe. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 31 ianuarie 2023, Puig Gordi și alții, C-158/21, EU:C:2023:57, punctele 50 și 51, precum și jurisprudența citată).

35 În speță, întrebările adresate de instanța de trimitere, care sunt formulate în cadrul unui litigiu între o societate și o autoritate fiscală națională care refuză să scutească această societate de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, privesc condițiile de aplicare a acestei scutiri și în special interpretarea noțiunilor de „organisme recunoscute [...] ca având un caracter social” și de „prestar[e] de servicii [...] direct legate de ajutorul social și securitatea socială”, în sensul acestei dispoziții, pentru a permite instanței de trimitere să stabilească dacă serviciile prestate de societatea menționată sunt scutite de TVA și să se pronunțe astfel cu privire la legalitatea deciziei de impunere în discuție în litigiul principal.

36 În aceste condiții, nu rezultă că interpretarea dreptului Uniunii solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, nici că problema ridicată de instanța de trimitere este de

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

natură ipotetică, Curtea dispunând, pe de altă parte, de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate.

37 Faptul că, în opinia Direktor, nu există îndoieli cu privire la interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA nu are nicio incidență asupra admisibilității acestor întrebări.

38 Într-adevăr, astfel cum Curtea a statuat deja, chiar presupunând că răspunsul la întrebările adresate nu lasă loc niciunei îndoieli rezonabile, aceste întrebări nu ar deveni totuși inadmisibile (Hotărârea din 27 martie 2014, Consejería de Infraestructuras y Transportes de la Generalitat Valenciana și Iberdrola Distribución Eléctrica, C-300/13, nepublicată, EU:C:2014:188, punctul 18, precum și jurisprudența citată).

39 Rezultă că cererea de decizie preliminară este admisibilă.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

40 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească, pe de o parte, dacă articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că prestările de servicii sociale furnizate unor persoane fizice cu domiciliul în alt stat membru decât cel în care prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sunt susceptibile să fie scutite în temeiul acestei dispoziții și, pe de altă parte, dacă faptul că prestatorul menționat a recurs la o societate stabilită în acest alt stat membru pentru a-și contacta clienții are o incidență asupra interpretării menționate.

41 Conform articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, statele membre scutesc prestările de servicii și livrările de bunuri direct legate de ajutorul social și securitatea socială, inclusiv pe cele prestate și livrate de cămine de bătrâni, de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social.

42 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în vederea interpretării unei dispoziții a dreptului Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul ei și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție [Hotărârea din 7 aprilie 2022, I (Scutirea de TVA a serviciilor spitalicești), C-228/20, EU:C:2022:275, punctul 33 și jurisprudența citată].

43 În această privință, în primul rând, din modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA reiese că pentru a beneficia de scutirea prevăzută de această dispoziție trebuie să fie îndeplinite două condiții cumulative, și anume, pe de o parte, cea referitoare la natura prestațiilor de servicii furnizate, care trebuie să fie direct legate de ajutorul social și de securitatea socială, și, pe de altă parte, cea referitoare la prestatorul de servicii, care trebuie să fie un organism de drept public sau un alt organism recunoscut de statul membru în cauză ca având un caracter social.

44 Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA nu supune, prin urmare, acordarea scutirii în cauză niciunei condiții privind locul în care prestațiile de servicii prevăzute de această dispoziție trebuie să fie executate efectiv. Această dispoziție nu supune beneficiul unei astfel de scutiri nici condiției ca prestatorul și beneficiarul acestor servicii să fie stabiliți în același stat membru.

45 În aceste condiții, nu se poate deduce din termenii articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA că, atunci când sunt efectiv executate în alt stat membru decât cel în care prestatorul

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

și-a stabilit sediul activității sale economice, prestările de servicii prevăzute de această dispoziție sunt excluse de la beneficiul scutirii prevăzute de aceasta.

46 În al doilea rând, în ceea ce privește contextul în care se înscrie articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, această dispoziție figurează în capitolul 2, denumit „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, din titlul IX din această directivă, care cuprinde articolele 132-134 din aceasta din urmă. Denumirea acestui capitol arată că tocmai caracterul de interes general al operațiunilor care sunt vizate de acesta este elementul pe care legiuitorul Uniunii l-a considerat determinant pentru scutirea acestor operațiuni de TVA. Or, faptul că operațiunile respective sunt efectiv executate pe teritoriul unui stat membru mai degrabă decât pe cel al unui alt stat membru nu are incidență asupra unui astfel de caracter.

47 De altfel, trebuie amintit că, pe de o parte, articolul 133 primul paragraf din Directiva TVA permite statelor membre să condiționeze beneficiul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din această directivă de respectarea uneia sau a mai multora dintre condițiile menționate la acest articol, condiții care se referă la scopurile urmărite de organismele private care furnizează prestările de servicii acoperite de această scutire, la gestionarea lor și la prețurile practicate de aceste organisme.

48 Pe de altă parte, articolul 134 din directiva menționată exclude de la beneficiul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA prestările de servicii prevăzute de această din urmă dispoziție atunci când ele nu sunt esențiale pentru operațiunile legate de ajutorul social și securitatea socială sau atunci când scopul principal al livrării sau al prestării este obținerea de venituri suplimentare pentru organismul care le prestează prin operațiuni care se află în concurență directă cu cele efectuate de întreprinderi comerciale supuse TVA-ului.

49 Din moment ce articolele 133 și 134 din Directiva TVA nu prevăd restricții în legătură cu locul în care prestările de servicii vizate sunt executate efectiv, statele membre nu pot avea competența de a exclude de la beneficiul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA prestările de servicii prevăzute de această dispoziție atunci când ele sunt efectiv prestate într-un alt stat membru decât cel în care este stabilit prestatorul (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 decembrie 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, punctul 27, precum și jurisprudența citată).

50 În ceea ce privește, în al treilea rând, obiectivul urmărit de scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, aceasta vizează, prin asigurarea unui tratament mai favorabil în materie de TVA pentru anumite prestări de servicii de interes general efectuate în sectorul social, să reducă costul respectivelor servicii și să le facă, astfel, mai accesibile particularilor care pot beneficia de ele (Hotărârea din 8 octombrie 2020, *Finanzamt D*, C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 29 și jurisprudența citată).

51 Or, o interpretare a articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA care limitează domeniul de aplicare al scutirii pe care aceasta o prevede numai la prestările de servicii efectiv executate în statul membru în care este stabilit prestatorul ar fi contrară obiectivului evocat la punctul anterior dacă prestările de servicii care îndeplinesc cele două condiții prevăzute de această dispoziție, furnizate în alt stat membru decât cel în care prestatorul este stabilit unor persoane care necesită asistență sau îngrijiri, ar fi supuse TVA-ului, ceea ce ar avea în mod necesar ca efect creșterea costului serviciilor în cauză, făcând astfel mai dificil accesul acestor persoane la aceste servicii.

52 În consecință, reiese dintr-o interpretare literală, sistematică și teleologică a articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA că scutirea prevăzută de această dispoziție se aplică oricărei

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

prestări de servicii care îndeplinește cele două condiții prevăzute de dispoziția menționată și amintite la punctul 43 din prezenta hotărâre, indiferent dacă o astfel de prestare de servicii este executată efectiv în statul membru în care prestatorul este stabilit sau în alt stat membru.

53 În sfârșit, din considerațiile care precedă rezultă că faptul că un prestator care efectuează servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială și care sunt furnizate unor persoane fizice cu domiciliul în alt stat membru decât cel în care el este stabilit a recurs la un intermediar stabilit în acest alt stat membru pentru a-și contacta clienții este lipsit de relevanță pentru a stabili dacă prestările de servicii în cauză pot fi scutite în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA.

54 Astfel cum a arătat Comisia Europeană, într-un asemenea caz, prestările de servicii direct legate de ajutorul social și securitatea socială furnizate de prestator unor persoane fizice, pe de o parte, și prestările de servicii furnizate prin intermediarul la care apelează prestatorul menționat, pe de altă parte, constituie operațiuni distincte și independente, care trebuie, prin urmare, să fie apreciate separat și să facă obiectul unei impozitări diferite.

55 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, pe de o parte, prestările de servicii sociale furnizate unor persoane fizice cu domiciliul în alt stat membru decât cel în care prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sunt susceptibile să fie scutite în temeiul acestei dispoziții și, pe de altă parte, este lipsit de relevanță în această privință faptul că prestatorul menționat a recurs la o societate stabilită în acest alt stat membru pentru a-și contacta clienții.

Cu privire la a doua întrebare

56 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, atunci când o societate furnizează prestări de servicii sociale unor persoane fizice cu domiciliul în alt stat membru decât cel în care această societate și-a stabilit sediul activității sale economice, natura acestor prestații și caracteristicile acestei societăți pentru a determina dacă prestațiile menționate intră în sfera noțiunii de „prest[ări] de servicii [...] direct legate de ajutorul social și de securitatea socială [...] prestate de [...] [un organism recunoscut] de statul membru în cauză ca având un caracter social”, în sensul acestei dispoziții, trebuie examinate în conformitate cu legislația statului membru în care societatea menționată și-a stabilit sediul activității sale economice sau în conformitate cu legislația statului membru în care serviciile în cauză sunt efectiv prestate.

57 Trebuie amintit că scutirile prevăzute la articolul 132 din Directiva TVA 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 (Hotărârea din 28 aprilie 2022, Happy Education, C-612/20, EU:C:2022:314, punctul 27 și jurisprudența citată), iar acest lucru este valabil și în ceea ce privește condițiile specifice care sunt prevăzute pentru a beneficia de aceste scutiri, precum și noțiunile și termenii utilizați pentru a desemna aceste condiții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punctele 23 și 27, precum și Hotărârea din 5 octombrie 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punctele 24 și 25).

58 Astfel, după cum Curtea a statuat deja, deși, în temeiul tezei introductive de la articolul 131 din Directiva TVA, statele membre stabilesc condițiile scutirilor în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestora și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz, aceste condiții nu pot totuși să privească definirea conținutului scutirilor prevăzute (Hotărârea din 26 mai 2005, Kingscrest Associates și Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, punctul 24, precum și jurisprudența citată).

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

59 În ceea ce privește, în primul rând, condiția prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA potrivit căreia prestarea de servicii trebuie să fie direct legată de ajutorul social și de securitatea socială, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, această condiție trebuie interpretată în lumina articolului 134 litera (a) din această directivă, care impune, în orice caz, ca livrarea de bunuri sau prestarea de servicii în cauză să fie esențială pentru operațiunile legate de ajutorul social și de securitatea socială (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 59, precum și jurisprudența citată).

60 De altfel, Curtea a statuat că, în principiu, sunt direct legate de ajutorul social și securitatea socială, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, serviciile de îngrijire și de ajutor în gospodărie prestate de un centru de îngrijire ambulatorie unor persoane aflate în stare de dependență fizică sau economică. De asemenea, trebuie considerate astfel prestările de servicii furnizate unor persoane care se află în stare de dependență mentală și destinate protejării acestora în acțiunile vieții civile atunci când persoanele respective nu sunt în măsură să le îndeplinească ele însele fără a risca să periclitizeze propriile interese, financiare sau de altă natură, tocmai acest risc fiind cel care a justificat declararea incapacității lor legale (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctele 62 și 63, precum și jurisprudența citată).

61 Prin urmare, în cazul în care un organism de drept public sau o entitate privată care are calitatea de organism recunoscut ca având un caracter social în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA efectuează prestări de servicii precum cele vizate la punctul anterior în favoarea unor persoane aflate în stare de dependență fizică, economică sau mentală, statul membru în care ar fi datorat TVA-ul este obligat, în conformitate cu această dispoziție, să scutească de TVA aceste prestări de servicii.

62 Astfel, în asemenea împrejurări, acest stat membru nu poate, fără să compromită interpretarea autonomă care trebuie dată noțiunii „prestări de servicii direct legate de ajutorul social și securitatea socială”, prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, și fără să încalce astfel această dispoziție, să supună beneficiul scutirii prevăzute de această dispoziție condiției ca prestările de servicii în cauză să aibă, în temeiul dreptului național al unui alt stat membru, un caracter social.

63 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că prestările de servicii sociale în discuție în litigiul principal sunt furnizate de o societate stabilită în Bulgaria unor persoane fizice cu domiciliul în Germania și în Austria.

64 Conform articolului 45 din Directiva TVA, locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice.

65 Astfel, în scopul aplicării TVA-ului, prestările de servicii sociale furnizate unei persoane fizice cu domiciliul într-un alt stat membru decât cel în care prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sunt considerate a fi efectuate pe teritoriul statului membru în care este stabilit prestatorul, astfel încât aceste prestații sunt impozabile în scopuri de TVA în acest din urmă stat membru.

66 Rezultă că, în speță, statul membru de impozitare este Republica Bulgaria.

67 În consecință, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctele 47 și 48 din concluzii, aprecierea naturii prestărilor de servicii sociale în discuție în litigiul principal pentru a determina dacă acestea constituie „prestări de servicii [...] direct legate de ajutorul social și securitatea socială”, în

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

sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, trebuie efectuată în raport cu legislația bulgară privind TVA-ul, dat fiind că această legislație trebuie să transpună în mod corect Directiva TVA și că, în caz contrar, prestatorul, și anume reclamanta din litigiul principal, ar putea invoca în mod direct respectivul articol 132 alineatul (1) litera (g) din această directivă în fața instanței de trimitere pentru a se opune unei reglementări naționale incompatibile cu această dispoziție (Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 32 și jurisprudența citată).

68 În acest context, în cazul în care din verificările pe care trebuie să le efectueze instanța de trimitere ar rezulta că prestările de servicii sociale în discuție în litigiul principal sunt, având în vedere printre altele elementele de interpretare care figurează în jurisprudența menționată la punctele 59 și 60 din prezenta hotărâre, „prestări de servicii [...] direct legate de ajutorul social și de securitatea socială”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, și că reclamanta din litigiul principal are calitatea de „[organism recunoscut] de statul membru în cauză ca având un caracter social”, în sensul acestei dispoziții, aceasta din urmă ar avea dreptul să se prevaleze de scutirea prevăzută de dispoziția menționată.

69 În ceea ce privește, în al doilea rând, condiția prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA potrivit căreia prestările de servicii, pentru a fi scutite, trebuie să fie efectuate de organisme de drept public sau de alte organisme recunoscute de statul membru în cauză ca având un caracter social, trebuie amintit că această dispoziție nu precizează nici condițiile, nici modalitățile de recunoaștere a caracterului social al altor organisme decât cele de drept public. Este așadar, în principiu, de competența dreptului național al fiecărui stat membru să instituie normele potrivit cărora o asemenea recunoaștere poate fi acordată unor astfel de organisme, statele membre beneficiind, în această privință, de o putere de apreciere (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 69, precum și jurisprudența citată).

70 În acest context, articolul 133 din Directiva TVA conferă statelor membre posibilitatea de a condiționa acordarea, în beneficiul altor organisme decât cele de drept public, a scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din această directivă, de respectarea uneia sau a mai multe dintre condițiile enumerate la articolul 133 menționat. Aceste condiții, care sunt prezentate ca fiind facultative în Directiva TVA, pot fi impuse drept condiții suplimentare de către statele membre pentru acordarea scutirii în cauză [a se vedea, în ceea ce privește articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) 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) (devenit articolul 133 din Directiva TVA), Hotărârea din 21 ianuarie 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, punctul 33 și jurisprudența citată].

71 Astfel, puterea de apreciere de care dispun statele membre în ceea ce privește recunoașterea unei entități drept organism având un caracter social în scopul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA nu le abilitază să modifice conținutul acestei scutiri, calificând, de exemplu, drept organism având un caracter social, în sensul acestei dispoziții, o entitate privată care nu efectuează servicii de interes general în sectorul social sau ale cărei formă de exploatare sau condiții de exercitare a prestărilor de servicii sociale pe care le furnizează sunt incompatibile cu un asemenea caracter.

72 În ceea ce privește problema de a ști cărui stat membru îi revine competența de a recunoaște caracterul social al altor organisme decât cele de drept public în vederea scutirii de TVA prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA și în special problema dacă, atunci când, precum

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

în speță, prestările de servicii sociale în cauză sunt furnizate unor persoane fizice cu domiciliul într-un alt stat membru decât cel în care prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice, o astfel de recunoaștere este de competența statului membru în care este stabilit prestatorul sau de competența statului membru în care serviciile respective sunt efectiv prestate, trebuie amintit că, întrucât Directiva TVA nu cuprinde nicio definiție a noțiunilor prevăzute la articolul său 132 alineatul (1) litera (g), semnificația și domeniul de aplicare ale acestor noțiuni trebuie stabilite ținând seama nu numai de termenii dispoziției menționate, ci și de contextul în care se înscrie aceasta și de obiectivele urmărite de reglementarea din care ea face parte (Hotărârea din 22 decembrie 2022, EUROAPTIEKA, C-530/20, EU:C:2022:1014, punctul 31 și jurisprudența citată).

73 În această privință, în primul rând, modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA sugerează că expresia „de statul membru în cauză” trebuie corelată cu expresia „statele membre scutesc” care figurează în formula introductivă a alineatului (1) al articolului 132 din Directiva TVA. Astfel, referindu-se la „statul membru în cauză”, legiuitorul Uniunii ar fi vizat numai statul membru care, într-un anumit caz, trebuie să scutească de TVA operațiunile menționate la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din această directivă.

74 Or, statul membru căruia Directiva TVA îi atribuie competența fiscală pentru a supune aceste operațiuni TVA-ului, și anume statul membru de impozitare, este cel căruia îi revine obligația de a scuti de această taxă operațiunile respective atunci când sunt îndeplinite condițiile necesare.

75 În al doilea rând, interpretarea articolului 132 alineatul (1) din Directiva TVA, citit în lumina articolului 131 din aceasta din urmă, confirmă că expresia „de statul membru în cauză” vizează statul membru de impozitare.

76 Astfel, articolul 131 din Directiva TVA, care enunță dispozițiile generale aplicabile scutirilor prevăzute în capitolele 2-9 din titlul IX din această directivă, printre care cele care figurează la articolul 132 din aceasta din urmă, prevede că aceste scutiri se aplică „în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz”.

77 Reiese astfel din cuprinsul articolului 131 menționat că statul membru care trebuie să aplice scutirile menționate este cel căruia îi revine sarcina de a stabili, cu respectarea Directivei TVA, condițiile de aplicare a acestora, printre care figurează cele care permit ca o entitate privată să fie recunoscută drept organism având un caracter social în scopul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA. Or, astfel cum s-a arătat la punctul 74 din prezenta hotărâre, statul membru care trebuie să aplice astfel de scutiri este statul membru de impozitare.

78 În plus, dacă legiuitorul Uniunii ar fi dorit ca recunoașterea caracterului social al altor organisme decât cele de drept public în scopul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA să fie de competența unui alt stat membru decât statul membru care trebuie să aplice această scutire, cum ar fi printre altele statul membru în care serviciile sunt efectiv prestate, acesta nu s-ar fi limitat la a menționa „statul membru în cauză”.

79 În al treilea rând, în ceea ce privește obiectivul urmărit de articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, astfel cum a fost amintit la punctul 50 din prezenta hotărâre, prin asigurarea unui tratament mai favorabil în materie de TVA anumitor prestări de servicii de interes general efectuate în sectorul social, scutirea prevăzută de această dispoziție urmărește să reducă costul respectivelor servicii și să le facă, astfel, mai accesibile particularilor care pot beneficia de ele (Hotărârea din 8 octombrie 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, punctul 29 și jurisprudența citată).

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

80 Or, este coerent cu acest obiectiv ca statul membru care trebuie să renunțe la perceperea TVA-ului care ar fi aplicabil prestărilor de servicii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, permițând astfel ca prețul care trebuie plătit de particularii care doresc să beneficieze de aceste prestări de servicii să fie mai redus, să fie cel care determină, în limitele puterii de apreciere de care dispune, care entități private furnizează prestări de servicii sociale care merită, având în vedere caracterul social al entităților menționate, să beneficieze de același tratament favorabil, în materie de TVA, ca cel aplicabil prestărilor de servicii efectuate de organismele de drept public din acest stat membru.

81 Prin urmare, reiese dintr-o interpretare literală, sistematică și teleologică a articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA că recunoașterea caracterului social al altor organisme decât cele de drept public în scopul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA este de competența statului membru de impozitare.

82 Prin urmare, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în care o societate furnizează prestări de servicii sociale unor persoane fizice cu domiciliul în alt stat membru decât cel în care această societate și-a stabilit sediul activității sale economice, recunoașterea caracterului social al acestei societăți în vederea scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA nu intră în sfera de competență a statului membru în care aceste servicii sunt efectiv prestate, în speță Republica Federală Germania și Republica Austria, ci a celui în care societatea este stabilită, în speță Republica Bulgaria.

83 Această interpretare este, pe de altă parte, susținută de logica aflată la baza dispozițiilor referitoare la determinarea locului de prestare a serviciilor, reflectată în considerentele (3) și (5) ale Directivei 2008/8, precum și la articolul 45 din Directiva TVA, potrivit căreia impozitarea serviciilor prestate unor persoane neimpozabile trebuie să intervină la locul în care este stabilit prestatorul, indiferent de locul în care aceste servicii sunt efectiv prestate.

84 În acest context, pare coerent cu logica menționată ca, asemenea competenței fiscale de a supune TVA-ului prestările de servicii sociale furnizate unei persoane neimpozabile cu domiciliul în alt stat membru decât cel în care este stabilit prestatorul, competența de a recunoaște caracterul social al acestui prestator în scopul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA să fie determinată pe baza principiului țării de origine.

85 În sfârșit, trebuie amintit că interpretarea termenilor folosiți pentru a desemna scutirile care figurează la articolul 132 din Directiva TVA trebuie să respecte cerințele principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului, care se opune printre altele ca operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați diferit în materie de percepere a TVA-ului (Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, punctul 30, precum și jurisprudența citată).

86 Or, o interpretare a articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, potrivit căreia recunoașterea caracterului social al acestui prestator în scopul scutirii prevăzute de această dispoziție este de competența statului membru în care serviciile sunt efectiv prestate, ar conduce la situația în care prestările de servicii direct legate de ajutorul social și securitatea socială, în sensul acestei dispoziții, efectuate de o societate stabilită într-un stat membru și recunoscută de acesta ca fiind un organism având un caracter social, în sensul aceleiași dispoziții, în favoarea unei persoane neimpozabile cu domiciliul în acest stat membru, să fie scutite de TVA, în timp ce prestările acelorași servicii efectuate de aceeași societate sau de o altă societate stabilită de asemenea în statul membru menționat și recunoscută de acesta ca fiind un organism având un caracter social în favoarea unei

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

persoane neimpozabile cu domiciliul în alt stat membru care nu recunoaște caracterul social al acestor societăți nu ar fi scutite de TVA. Trebuie adăugat că această interpretare ar fi valabilă chiar dacă, în conformitate cu articolul 45 din Directiva TVA, cele două categorii de operațiuni ar fi considerate, în scopuri de TVA, ca fiind efectuate în statul membru în care prestatorul este stabilit și supuse, prin urmare, TVA-ului în acest stat membru, ar avea un conținut asemănător și ar fi efectuate de același prestator sau de doi prestatori care prezintă caracteristici similare.

87 Desigur, în stadiul actual al dreptului Uniunii, interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, astfel cum reiese aceasta din cuprinsul punctului 81 din prezenta hotărâre, este susceptibilă să conducă la o situație în care, în ceea ce privește prestările de servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială furnizate unei persoane neimpozabile cu domiciliul în alt stat membru decât cel în care este stabilit prestatorul, un prestator de servicii stabilit într-un stat membru care impune cerințe flexibile în materie de recunoaștere a caracterului social al entităților private în scopul scutirii prevăzute de această dispoziție ar putea efectua prestări de servicii scutite de TVA într-un stat membru care impune cerințe deosebit de stricte în această privință, în timp ce un prestator stabilit în acest din urmă stat ar putea să nu beneficieze de o astfel de scutire. În schimb, tot în ceea ce privește prestările de servicii direct legate de ajutorul social și de securitatea socială, un prestator stabilit într-un stat membru care impune cerințe deosebit de stricte cu privire la o astfel de recunoaștere ar putea efectua, într-un stat membru care impune cerințe mai flexibile în această privință, prestări de servicii care nu ar fi scutite de TVA, în timp ce un prestator stabilit în acest din urmă stat ar putea să efectueze prestări de servicii scutite de această taxă.

88 Cu toate acestea, diferențele de tratament în ceea ce privește TVA-ul care ar putea să existe între două entități private care efectuează prestările de servicii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA în favoarea unei persoane neimpozabile după cum acestea sunt stabilite în același stat membru în care are domiciliul beneficiarul acestor servicii sau într-un alt stat membru rezultă din faptul că, pe de o parte, în temeiul articolului 45 din Directiva TVA, astfel de prestări de servicii sunt supuse TVA-ului în state membre diferite, potrivit condițiilor stabilite, cu respectarea Directivei TVA, de legislația statului membru de impozitare și, pe de altă parte, în ceea ce privește în special condiția referitoare la recunoașterea, în scopul scutirii prevăzute de această dispoziție, a caracterului social al unei entități private care efectuează prestațiile menționate, din faptul că legiuitorul Uniunii a recunoscut o marjă de apreciere statelor membre care exclude orice uniformitate a practicilor. În măsura în care acest aspect al reglementării Uniunii în vigoare ar putea, așadar, să aibă efecte negative, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctele 73 și 74 din concluzii, ar reveni legiuitorului Uniunii sarcina de a decide cu privire la o eventuală modificare a acestei reglementări [a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 septembrie 2021, Ministère public (Sanctiuni extrateritoriale), C-906/19, EU:C:2021:715, punctul 45].

89 Având în vedere considerațiile care precedă, se impune ca la a doua întrebare să se răspundă că articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că, atunci când o societate furnizează prestări de servicii sociale unor persoane fizice cu domiciliul în alt stat membru decât cel în care această societate și-a stabilit sediul activității sale economice, natura acestor prestări de servicii și caracteristicile acestei societăți pentru a determina dacă prestațiile menționate intră în sfera noțiunii de „prest[ări] de servicii [...] direct legate de ajutorul social și de securitatea socială [...] prestate de [...] [un organism recunoscut] de statul membru în cauză ca având un caracter social”, în sensul acestei dispoziții, trebuie examinate în conformitate cu legislația, care transpune Directiva TVA, a statului membru în care societatea menționată și-a stabilit sediul activității sale economice.

Cu privire la a treia 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

90 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că faptul că o societate care efectuează prestări de servicii sociale este înscrisă la un organism public din statul membru de impozitare ca prestator de servicii sociale în conformitate cu legislația acestui stat membru este suficient pentru a considera că această societate intră în sfera noțiunii de „[organism recunoscut] de statul membru în cauză ca având un caracter social”, în sensul acestei dispoziții.

91 Astfel cum rezultă din jurisprudența Curții, în vederea recunoașterii caracterului social al altor organisme decât cele de drept public, revine autorităților naționale, în conformitate cu dreptul Uniunii și sub controlul instanțelor naționale, obligația de a lua în considerare mai multe elemente. Printre acestea pot figura existența unor dispoziții specifice, fie că sunt naționale sau regionale, legislative sau administrative, fiscale sau de securitate socială, caracterul de interes general al activităților efectuate de persoana impozabilă în cauză, faptul că alte persoane impozabile care desfășoară aceleași activități beneficiază deja de o recunoaștere similară, precum și faptul că costurile serviciilor în discuție sunt eventual suportate în mare parte de case de asigurări de sănătate sau de alte organisme de securitate socială, în special atunci când operatorii privați întrețin raporturi contractuale cu aceste organisme (Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 70, precum și jurisprudența citată).

92 Pe de altă parte, astfel cum s-a arătat la punctul 67 din prezenta hotărâre, scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA poate fi invocată de o persoană impozabilă în fața unei instanțe naționale pentru a se opune unei reglementări naționale incompatibile cu această dispoziție. Într-un astfel de caz, revine instanței naționale sarcina să stabilească, având în vedere ansamblul elementelor relevante, dacă persoana impozabilă este un organism recunoscut ca având un caracter social, în sensul dispoziției menționate (Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 32 și jurisprudența citată).

93 Astfel, atunci când o persoană impozabilă contestă recunoașterea sau lipsa recunoașterii calității de organism având caracter social în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, instanțelor naționale le revine sarcina să examineze dacă autoritățile competente s-au încadrat în limitele puterii de apreciere acordate de această dispoziție, cu respectarea principiilor de drept al Uniunii, inclusiv, în special, a principiului egalității de tratament, a cărui expresie o constituie, în materie de TVA, principiul neutralității fiscale (Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 33 și jurisprudența citată).

94 În această din urmă privință, trebuie amintit, astfel cum reiese din jurisprudența Curții, că, la aplicarea scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, respectarea neutralității fiscale impune, în principiu, ca toate organismele, altele decât cele de drept public, să fie tratate în mod egal în vederea recunoașterii lor pentru furnizarea unor prestări de servicii similare (Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 43 și jurisprudența citată).

95 Rezultă că, la aplicarea acestei scutiri, pe care statul membru de impozitare trebuie să o efectueze, acesta din urmă nu poate, în ceea ce privește două persoane impozabile care exercită aceleași activități și a căror formă de exploatare sau condiții de exercitare a unor prestații sociale pe care le furnizează sunt similare, să acorde recunoașterea caracterului social uneia dintre cele două persoane impozabile și să nu acorde, în schimb, o astfel de recunoaștere celeilalte persoane impozabile, în caz contrar încălcându-se principiul neutralității fiscale.

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

96 În lumina acestei jurisprudențe, este necesar să se constate că înregistrarea unei societăți la un organism public din statul membru de impozitare, în calitate de prestator de servicii sociale în conformitate cu legislația acestui stat membru, poate fi un criteriu care trebuie luat în considerare pentru a verifica dacă această societate intră în sfera noțiunii de „[organism recunoscut] de statul membru în cauză ca având un caracter social”, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA, în special atunci când societățile astfel înregistrate sunt în mod sistematic sau în mod obișnuit considerate de autoritățile fiscale ale statului membru menționat ca fiind astfel de organisme. O asemenea înregistrare nu poate însă permite să se considere că societatea în cauză intră în sfera acestei noțiuni decât dacă ea impune verificarea prealabilă de către autoritățile naționale competente, având în vedere elementele evocate la punctele 91-94 din prezenta hotărâre, a caracterului social al acestei societăți în sensul dispoziției menționate.

97 Având în vedere considerațiile care precedă, se impune ca la a treia întrebare să se răspundă că articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că faptul că o societate care efectuează prestări de servicii sociale este înscrisă la un organism public din statul membru de impozitare ca prestator de servicii sociale în conformitate cu legislația acestui stat membru nu este suficient pentru a considera că această societate intră în sfera noțiunii de „[organism recunoscut] de statul membru în cauză ca având un caracter social”, în sensul acestei dispoziții, decât atunci când o astfel de înregistrare este condiționată de verificarea prealabilă de către autoritățile naționale competente a caracterului social al acestei societăți, în sensul dispoziției menționate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

98 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 șaptea) declară:

1) Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008,

trebuie interpretat în sensul că,

pe de o parte, prestările de servicii sociale furnizate unor persoane fizice cu domiciliul în alt stat membru decât cel în care prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sunt susceptibile să fie scutite în temeiul acestei dispoziții și, pe de altă parte, este lipsit de relevanță în această privință faptul că prestatorul menționat a recurs la o societate stabilită în acest alt stat membru pentru a-și contacta clienții.

2) Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8,

trebuie interpretat în sensul că,

atunci când o societate furnizează prestări de servicii sociale unor persoane fizice cu domiciliul în alt stat membru decât cel în care această societate și-a stabilit sediul activității sale economice, natura acestor prestări de servicii și caracteristicile acestei societăți pentru a determina dacă

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

prestațiile menționate intră în sfera noțiunii de „prest[ări] de servicii [...] direct legate de ajutorul social și de securitatea socială [...] prestate de [...] [un organism recunoscut] de statul membru în cauză ca având un caracter social”, în sensul acestei dispoziții, trebuie examinate în conformitate cu legislația, care transpune Directiva 2006/112, a statului membru în care societatea menționată și-a stabilit sediul activității sale economice.

3) Articolul 132 alineatul (1) litera (g) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8,

trebuie interpretat în sensul că

faptul că o societate care efectuează prestări de servicii sociale este înscrisă la un organism public din statul membru de impozitare ca prestator de servicii sociale în conformitate cu legislația acestui stat membru nu este suficient pentru a considera că această societate intră în sfera noțiunii de „[organism recunoscut] de statul membru în cauză ca având un caracter social”, în sensul acestei dispoziții, decât atunci când o astfel de înregistrare este condiționată de verificarea prealabilă de către autoritățile naționale competente a caracterului social al acestei societăți, în sensul dispoziției menționate.