

Cauza C-253/07

Canterbury Hockey Club

și

Canterbury Ladies Hockey Club

împotriva

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

„A șasea directivă TVA – Scutiri – Prestări de servicii legate de sport – Prestări de servicii efectuate în favoarea persoanelor care practică sportul – Prestări de servicii efectuate în favoarea unor asociații fizice sau personalitate juridică și a unor persoane juridice – Incluziune – Condiții”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Scutiri prevăzute de A șasea directivă*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 13 secțiunea A alin. (1) lit. (m)]

2. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Scutiri prevăzute de A șasea directivă*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 13 secțiunea A alin. (1) lit. (m)]

1. Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul că se referă, în cazul persoanelor care practică sportul, și la prestările de servicii efectuate în favoarea unor persoane juridice și a unor asociații fizice sau personalitate juridică, în măsura în care – ceea ce revine instanței de trimitere să verifice – aceste prestări sunt strâns legate de sport și esențiale pentru desfășurarea acestei activități, sunt efectuate de organizații fizice sau scop lucrativ, iar beneficiarii efectivi ai prestărilor respective sunt persoane care practică sportul.

Astfel, prin articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă nu se urmărește ca doar anumite sporturi să beneficieze de scutirea prevăzută la acest articol, ci articolul menționat se referă la practicarea sportului în general, ceea ce include de asemenea sporturile practicate în mod necesar de persoane fizice în grupuri de persoane sau practicate în cadrul structurilor organizatorice și administrative înființate de asociații fizice sau personalitate juridică sau de persoane juridice, precum cluburile de sport, cu condiția îndeplinirii cerințelor prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) și alineatul (2) litera (b). A impune ca prestările de servicii în discuție să fie oferite în mod direct persoanelor fizice care practică sportul în cadrul unei structuri organizatorice înființate de un club de sport ar avea drept consecință excluderea în mod automat și inevitabil de la beneficiul acestei scutiri a unui număr mare de prestări de servicii esențiale pentru practicarea sportului, indiferent dacă aceste prestări au legătură directă cu

persoanele care practic sportul sau cu cluburile de sport și cu beneficiarul efectiv al acestora. Un astfel de rezultat ar fi contrar scopului urmărit prin scutirea prevăzută de dispoziția menționată, care este acela ca prestațiile efectuate în favoarea persoanelor fizice care practic sportul să beneficieze efectiv de această scutire.

În plus, principiul neutralității fiscale, care trebuie respectat atunci când se aplică scutirile prevăzute la articolul 13 din A șasea directivă, ar fi încălcat dacă posibilitatea de a invoca scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă ar depinde de structura organizatorică proprie activității sportive practicate.

Astfel, în vederea garantării unei aplicări efective a scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă, această dispoziție trebuie interpretată în sensul că prestațiile de servicii efectuate în special în cadrul sporturilor practicate în grupuri de persoane sau practicate în structuri organizatorice înființate de cluburi de sport pot în principiu beneficia de scutirea prevăzută de această dispoziție. Rezultă că, pentru a aprecia dacă prestațiile de servicii sunt scutite, identitatea destinatarului formal al unei prestații de servicii și forma juridică sub care acesta beneficiază de prestare sunt irelevante.

(a se vedea punctele 27, 29-31 și 35 și dispozitiv 1)

2. Expresia „prestarea anumitor servicii strâns legate de sport”, din cuprinsul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, nu autorizează statele membre să limiteze scutirea prevăzută de această dispoziție cu privire la destinatarii prestațiilor de servicii în cauză.

Astfel, eventualele restricții privind beneficiul scutirilor prevăzute la articolul 13 secțiunea A din A șasea directivă nu pot interveni decât în cadrul aplicării articolului 13 secțiunea A alineatul (2). Astfel, din moment ce un stat membru acordă o scutire pentru prestarea anumitor servicii strâns legate de sport sau de educația fizică, efectuată de către organizații fără scop lucrativ, acesta nu poate supune scutirea respectivă altor condiții decât cele prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă. Întrucât această dispoziție nu prevede restricții cu privire la destinatarii prestațiilor de servicii în cauză, statele membre nu au dreptul de a exclude un anumit grup de destinatari ai acestor prestații de la beneficiul scutirii în cauză.

(a se vedea punctele 39 și 40 și dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

16 octombrie 2008(*)

„A șasea directivă TVA – Scutiri – Prestații de servicii legate de sport – Prestații de servicii efectuate în favoarea persoanelor care practic sportul – Prestații de servicii efectuate în favoarea unor asociații fără personalitate juridică și a unor persoane juridice – Incluziune – Condiții”

În cauza C-253/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Regatul Unit), prin decizia din 1 februarie 2007, primită de Curte la 29 mai 2007, în procedura

Canterbury Hockey Club,

Canterbury Ladies Hockey Club

împotriva

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnii T. von Danwitz (raportor), E. Juhász, G. Arestis și J. Malenovský, judecători,

avocat general: domnul D. Ruiz-Jarabo Colomer,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 3 iulie 2008,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club, de domnul M. G. MacDonald, advocate;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna T. Harris și de domnul L. Seeboruth, în calitate de agenți, asistați de domnul I. Hutton, barrister;
- pentru guvernul elen, de domnii K. Georgiadis, I. Bakopoulos și K. Boskovits, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de doamna M. Afonso și de domnul R. Lyal, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) 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 L 145, p. I, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club (denumite în continuare împreună „Hockey Clubs”), pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (denumiți în continuare „Commissioners”), pe de altă parte, privind aplicarea taxei pe valoarea adăugată (denumită în

continuare „TVA”) asupra cotizațiilor percepute de England Hockey Limited (denumit în continuare „England Hockey”), în schimbul cărora efectuează prestări de servicii în favoarea Hockey Clubs, în timp ce, în opinia acestora din urmă, prestațiile respective trebuiau scutite de TVA.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă prevede că TVA se aplică „livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”. [traducere neoficială]

4 Articolul 13 secțiunea A din A șasea directivă, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, prevede printre altele:

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

[...]

(m) prestarea anumitor servicii strâns legate de sport sau de educația fizică de către organizații fără scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică;

[...]

2. [...]

(b) Prestarea de servicii sau livrarea de bunuri nu este scutită, în temeiul alineatului (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n) anterioare, dacă:

- livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite;
- scopul principal al livrării sau al 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].” [traducere neoficială]

Reglementarea națională

5 Potrivit anexei 9 secțiunea 10 punctul 3 din Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată (Value Added Tax Act 1994), sunt scutite de TVA:

„Prestarea de servicii strâns și esențial legate de sport sau de educația fizică de către un organism eligibil în favoarea unei persoane fizice care ia parte la activități sportive sau de educație fizică, cu excepția prestațiilor care, atunci când acest organism acționează în cadrul unui sistem de afiliere, sunt efectuate în favoarea unei persoane fizice care nu este afiliată la acest sistem.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

6 Hockey Clubs sunt cluburi de sport rezervate membrilor și care permit mai multor echipe de hochei să joace. Membrii acestora plătesc o cotizație anuală în schimbul drepturilor care le revin în baza calității de membri. Acestea sunt asociații fără personalitate juridică.

7 Hockey Clubs sunt la rândul lor membre ale England Hockey, o organizație fără scop lucrativ, având ca obiectiv încurajarea și dezvoltarea practicii hocheiului în Anglia. Acestea își plătesc o cotizație de afiliere pentru care England Hockey aplică TVA-ul.

8 În schimbul cotizațiilor percepute, England Hockey prestează anumite servicii membrilor săi, și anume un sistem de acreditare a cluburilor, formare pentru antrenori, pentru arbitri, pentru instructori de sport și pentru tineri, o rețea de birouri de promovare a hocheiului, posibilități de acces la subvenții publice și la mecenatul rezultând din loterii, consiliere în materie de marketing și de sponsorizare, servicii de administrare și de asigurare a cluburilor, precum și organizarea de competiții adresate echipelor.

9 Commissioners i-au semnalat England Hockey că, pentru cotizațiile percepute în schimbul cărora acesta efectuează prestări de servicii în favoarea cluburilor de hochei afiliate, trebuie aplicată cota normală de TVA. Întrucât cluburile respective nu sunt persoane care practică sportul, aceste prestări nu intră în domeniul de aplicare al scutirii.

10 Hockey Clubs au formulat o acțiune împotriva acestei decizii la VAT and Duties Tribunal, invocând faptul că serviciile furnizate de England Hockey sunt scutite de TVA potrivit articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă.

11 În urma acestei acțiuni, VAT and Duties Tribunal s-a pronunțat în sensul că prestările de servicii efectuate de England Hockey pot fi considerate prestări efectuate în favoarea jucătorilor individuali, membri ai Hockey Clubs, acestea din urmă având un statut de asociație fără personalitate juridică. Hockey Clubs trebuie considerate „transparente”, iar membrii individuali ai acestora trebuie luați în considerare prin intermediul acestor cluburi pentru a stabili dacă England Hockey a efectuat prestări de servicii strâns legate de sport în favoarea „persoanelor care practică sportul”, prestările de servicii menționate fiind în acest caz scutite de TVA.

12 Commissioners au formulat apel împotriva acestei decizii la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, susținând că Hockey Clubs nu pot fi considerate „transparente” în ceea ce privește TVA-ul. La rândul lor, Hockey Clubs au formulat apel incident, invocând faptul că decizia pronunțată de VAT and Duties Tribunal trebuie menținută pentru motive diferite de cele reținute de acesta, și anume că respectiva condiție menționată în secțiunea 10 punctul 3 din anexa 9 la Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată, potrivit căreia prestarea de servicii trebuie efectuată în favoarea unei „persoane fizice”, nu transpune în mod adecvat dispoziția articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă.

13 În opinia High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, prestările de servicii efectuate de England Hockey nu conferă în mod direct membrilor Hockey Clubs mijloacele pentru a practica hocheiul. Instanța a luat act de faptul că părțile din acțiunea principală nu contestă faptul că prestările de servicii efectuate de England Hockey sunt strâns legate de sport.

14 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, a apreciat că nu este întemeiat să se considere că Hockey Clubs sunt „transparente” în materie de TVA și a hotărât admisibilitatea apelului formulat de Commissioners. Apreciind că soluția în apelul incident formulat de Hockey Clubs depinde de o interpretare a dreptului comunitar, această instanță a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În vederea aplicării scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă, termenul «persoane», în contextul «persoanelor care practică sportul», cuprinde persoane juridice și asociații fără personalitate juridică sau este limitat la indivizi, în sensul de persoane fizice ori de ființe umane?

2) Dacă termenul «persoane», în contextul «persoanelor care practică sportul», cuprinde persoane juridice și asociații fără personalitate juridică, precum și persoane fizice, în acest caz, expresia «prestarea anumitor servicii strâns legate de sport» permite unui stat membru să limiteze scutirea doar la persoanele fizice care practică sportul?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

15 A șasea directivă stabilește un domeniu de aplicare foarte larg pentru TVA, incluzând toate activitățile economice ale producătorilor, ale comercianților și ale prestatorilor de servicii (a se vedea în special Hotărârea din 15 iunie 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Rec., p. 1737, punctul 10). Articolul 13 din această directivă scutește totuși anumite activități de TVA.

16 Potrivit jurisprudenței constante a Curții, scutirile prevăzute la articolul menționat constituie noțiuni autonome de drept comunitar, care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului de TVA de la un stat membru la altul (a se vedea în special Hotărârea din 18 noiembrie 2004, *Temco Europe*, C-284/03, Rec., p. I-11237, punctul 16, Hotărârea din 26 mai 2005, *Kingscrest Associates și Montecello*, C-498/03, Rec., p. I-4427, punctul 22, precum și Hotărârea din 14 iunie 2007, *Horizon College*, C-434/05, Rep., p. I-4793, punctul 15).

17 Termenii folosiți pentru a desemna scutirile menționate la articolul 13 din A șasea directivă sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare efectuată cu titlu oneros. Totuși, această normă de interpretare strictă nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 13 menționat trebuie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efectele lor (Hotărârile citate anterior *Temco Europe*, punctul 17, și *Horizon College*, punctul 16). Acești termeni trebuie interpretați în lumina contextului în care se înscriu, a finalității și a structurii Celei de a șasea directive, ținând în special cont de *ratio legis* a scutirii prevăzute (a se vedea în acest sens Hotărârea *Temco Europe*, citată anterior, punctul 18, și Hotărârea din 3 martie 2005, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, Rec., p. I-1527, punctul 28).

18 Prin articolul 13 secțiunea A din A șasea directivă se urmărește scutirea de TVA a anumitor activități de interes general. Această scutire nu privește toate activitățile de interes general, ci numai pe acelea care sunt enumerate și descrise în aceasta într-un mod foarte detaliat (Hotărârea din 14 decembrie 2006, *VDP Dental Laboratory*, C-401/05, Rec., p. I-12121, punctul 24, și Hotărârea *Horizon College*, citată anterior, punctul 14).

19 Referitor la practicarea sportului și a educației fizice ca activități de interes general, prin scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă se urmărește încurajarea acestor tipuri de activități, dar nu se scutesc în general toate prestările de servicii legate de aceste activități (a se vedea Hotărârea din 12 ianuarie 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, Rec., p. I-589, punctul 39).

20 Scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă este subordonată îndeplinirii anumitor condiții care decurg din aceeași dispoziție.

21 În primul rând, prestarea serviciilor strâns legate de sport sau de educația fizică trebuie efectuată de o organizație menționată la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din Așasea directivă. Astfel, pentru ca prestațiile de servicii în discuție să poată fi scutite în temeiul acestei dispoziții, este esențial ca aceste prestații să fie efectuate de o organizație fără scop lucrativ. Astfel cum rezultă din decizia de trimitere, o astfel de condiție este susceptibilă de a fi îndeplinită în acțiunea principală.

22 În al doilea rând, prestațiile de servicii efectuate de astfel de organizații sunt susceptibile de a fi scutite ca operațiuni de interes general, cu condiția ca acestea să fie prestații strâns legate de sport sau de educația fizică și să fie efectuate în favoarea persoanelor care practică sportul sau educația fizică. Pe de altă parte, din articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (b) prima liniuță din Așasea directivă rezultă că prestațiile de servicii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) nu pot fi scutite decât dacă sunt esențiale pentru operațiunile scutite, și anume practicarea sportului sau a educației fizice.

23 Astfel, scutirea unei operațiuni se stabilește în special în funcție de natura prestației de servicii efectuate și de raportul acesteia cu practicarea sportului sau a educației fizice.

24 În acest context, trebuie examinat dacă argumentul formulat de guvernul Regatului Unit și de cel elen, întemeiat pe modul de formulare a articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din Așasea directivă, potrivit căruia numai persoanele fizice au capacitatea de a practica sportul, în consecință, doar prestațiile de servicii efectuate în mod direct în favoarea unor astfel de persoane pot fi scutite, este de natură să influențeze răspunsul care trebuie dat la prima întrebare preliminară.

25 Comisia Comunităților Europene apreciază în acest sens că dispoziția menționată nu trebuie interpretată în mod literal, ci, pentru a garanta o aplicare efectivă a scutirii pe care o prevede, în funcție de prestarea de servicii în cauză și că, prin urmare, trebuie luat în considerare nu doar destinatarul formal sau legal al acestei prestații, ci și destinatarul concret sau beneficiarul efectiv.

26 În această privință, dacă este cert că termenul „persoane” este, în sine, suficient de larg pentru a include nu doar persoane fizice, dar și asociațiile fără personalitate juridică sau persoane juridice, potrivit unei utilizări lingvistice curente, numai persoanele fizice practică sport, chiar dacă acesta este practicat în grupuri de persoane.

27 Cu toate acestea, prin articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din Așasea directivă nu se urmărește ca doar anumite sporturi să beneficieze de scutirea prevăzută la acest articol, ci articolul menționat se referă la practicarea sportului în general, ceea ce include de asemenea sporturile practicate în mod necesar de persoane fizice în grupuri de persoane sau practicate în cadrul structurilor organizatorice și administrative înființate de asociații fără personalitate juridică sau de persoane juridice, precum cluburile de sport, cu condiția îndeplinirii cerințelor arătate la punctele 21 și 22 din prezenta hotărâre.

28 Practicarea sportului în cadrul unei astfel de structuri presupune în general, din rațiuni practice, organizatorice și administrative, ca persoana fizică să nu organizeze ea însăși serviciile care sunt esențiale pentru practicarea sportului, ci clubul de sport din care face parte să organizeze și să presteze aceste servicii, cum ar fi, de exemplu, punerea la dispoziție a unui teren sau a unui arbitru necesar practicii oricărui sport de echipă. În astfel de situații, se prestează servicii și se stabilesc raporturi juridice, pe de o parte, între clubul de sport și prestatorul de servicii și, pe de altă parte, între clubul de sport și membrii acestuia.

29 Astfel, dacă termenii „prestarea anumitor servicii [...] persoanelor care practică sportul”, prevăzute în articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din Așasea directivă, ar fi interpretați în sensul că se impune ca prestațiile de servicii în discuție să fie oferite în mod direct persoanelor fizice care practică sportul în cadrul unei structuri organizatorice înființate de un club de sport, scutirea prevăzută de această dispoziție ar depinde de existența unui raport juridic între prestatorul de servicii și persoanele care practică un sport în cadrul unei astfel de structuri. O asemenea interpretare ar avea drept consecință excluderea în mod automat și inevitabil de la beneficiul acestei scutiri a unui număr mare de prestații de servicii esențiale pentru practicarea sportului, indiferent dacă aceste prestații au legătură directă cu persoanele care practică sportul sau cu cluburile de sport și cu beneficiarul efectiv al acestora. Astfel cum invocă în mod întemeiat Comisia, un astfel de rezultat ar fi contrar scopului urmărit prin scutirea prevăzută de dispoziția menționată, care este acela ca prestațiile efectuate în favoarea persoanelor fizice care practică sportul să beneficieze efectiv de această scutire.

30 Din această interpretare ar mai rezulta că anumite persoane care practică sportul nu ar beneficia de scutirea prevăzută pentru operațiunile efectuate de instituțiile sau de organizațiile menționate la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din Așasea directivă doar din cauza faptului că desfășurarea activităților sportive are loc în cadrul unei structuri gestionate de un club. Or, această interpretare nu ar fi conformă cu principiul neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA, care trebuie respectat atunci când se aplică scutirile prevăzute la articolul 13 din Așasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iunie 1998, Fischer, C-283/95, Rec., p. I-3369, punctul 27). Într-adevăr, acest principiu se opune în special tratamentului diferit în materie de percepere a TVA-ului al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg, C-216/97, Rec., p. I-4947, punctul 20). Rezultă de aici că s-ar încălca acest principiu dacă posibilitatea de a invoca scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din Așasea directivă ar depinde de structura organizatorică proprie activităților sportive practicate.

31 În vederea garantării unei aplicări efective a scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din Așasea directivă, această dispoziție trebuie interpretată în sensul că prestațiile de servicii efectuate în special în cadrul sporturilor practicate în grupuri de persoane sau practicate în structuri organizatorice înființate de cluburi de sport pot în principiu beneficia de scutirea prevăzută de această dispoziție. Rezultă că, pentru a aprecia dacă prestațiile de servicii sunt scutite, identitatea destinatarului formal al unei prestații de servicii și forma juridică sub care acesta beneficiază de prestare sunt irelevante.

32 Cu toate acestea, pentru a putea beneficia de scutirea respectivă, prestațiile de servicii trebuie efectuate, potrivit articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) și alineatul (2) litera (b) prima liniuă din Așasea directivă, de către o organizație fără scop lucrativ, trebuie să fie strâns legate de sport și esențiale pentru desfășurarea acestei activități, beneficiarii efectivi ai acestor prestații fiind persoanele care practică sportul. În schimb, prestațiile de servicii care nu îndeplinesc aceste condiții, în special pe cele legate de cluburile de sport și de funcționarea acestora, cum ar fi, de exemplu, consilierea în materie de marketing și de sponsorizare, nu pot beneficia de această scutire.

33 În ultimul rând, trebuie subliniat că, în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (2) litera (b) a doua liniuă din Așasea directivă, prestarea de servicii nu este scutită, în temeiul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m), dacă scopul principal al prestației 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.

34 În acțiunea principală, revine instanței de trimitere să stabilească, luând în considerare

toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea în discuție pentru a se determina elementele caracteristice (a se vedea Hotărârea din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec., p. I-2395, punctul 12, și Hotărârea din 18 ianuarie 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Rec., p. I-493, punctul 26), dacă prestațiile de servicii efectuate de England Hockey în favoarea Hockey Clubs sunt strâns legate de sport și esențiale pentru desfășurarea acestei activități, dacă beneficiarii efectivi ai acestor prestații sunt persoane care practică sportul, precum și dacă prestațiile menționate sunt sau nu sunt destinate, în esență, obținerii de venituri suplimentare de către England Hockey prin efectuarea unor operațiuni care se află în concurență directă cu cele ale întreprinderilor comerciale supuse taxei pe valoarea adăugată.

35 Prin urmare, trebuie să se răspundă la prima întrebare adresată că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se referă, în cazul persoanelor care practică sportul, și la prestațiile de servicii efectuate în favoarea unor persoane juridice și a unor asociații fără personalitate juridică, în măsura în care – ceea ce revine instanței de trimitere să verifice – aceste prestații sunt strâns legate de sport și esențiale pentru desfășurarea acestei activități, sunt efectuate de organizații fără scop lucrativ, iar beneficiarii efectivi ai prestațiilor respective sunt persoane care practică sportul.

Cu privire la a doua întrebare

36 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă statele membre sunt autorizate să limiteze regimul de scutire prevăzut la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă la prestațiile de servicii efectuate numai în favoarea persoanelor fizice care practică sportul.

37 În opinia guvernului Regatului Unit, statele membre sunt libere să limiteze domeniul de aplicare al scutirii prin referirea la prestațiile de servicii efectuate în favoarea persoanelor fizice, dat fiind că articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă impune numai scutirea pentru „prestarea anumitor servicii strâns legate de sport”.

38 În această privință, trebuie să se constate că diferitele categorii de activități care trebuie scutite de TVA, cele care pot fi scutite de către statele membre și cele care nu pot fi scutite, precum și condițiile la care pot fi supuse de către statele membre activitățile susceptibile de a fi scutite sunt clar definite la articolul 13 secțiunea A din A șasea directivă (Hotărârea din 3 aprilie 2003, Hoffmann, C-144/00, Rec., p. I-2921, punctul 38).

39 Eventualele restricții privind beneficiul scutirilor prevăzute la articolul 13 secțiunea A din A șasea directivă nu pot interveni decât în cadrul aplicării articolului 13 secțiunea A alineatul (2) (a se vedea Hotărârea Hoffmann, citată anterior, punctul 39). Astfel, din moment ce un stat membru acordă o scutire pentru prestarea anumitor servicii strâns legate de sport sau de educația fizică, efectuată de către organizații fără scop lucrativ, acesta nu poate supune scutirea respectivă altor condiții decât cele prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă (a se vedea Hotărârea din 7 mai 1998, Comisia/Spania, C-124/96, Rec., p. I-2501, punctul 18). Întrucât această dispoziție nu prevede restricții cu privire la destinatarii prestațiilor de servicii în cauză, statele membre nu au dreptul de a exclude un anumit grup de destinatari ai acestor prestații de la beneficiul scutirii în cauză.

40 Prin urmare, trebuie să se răspundă la a doua întrebare adresată în sensul că expresia „prestarea anumitor servicii strâns legate de sport”, din cuprinsul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă, nu autorizează statele membre să limiteze scutirea prevăzută de această dispoziție cu privire la destinatarii prestațiilor de servicii în cauză.

Cu privire la cheltuielile de judecată

41 Întrucât, în raport cu pârțile 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 pârților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

1) **Articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie interpretat în sensul că se referă, în cazul persoanelor care practică sportul, și la prestațiile de servicii efectuate în favoarea unor persoane juridice și a unor asociații fără personalitate juridică, în măsura în care – ceea ce revine instanței de trimitere să verifice – aceste prestații sunt strâns legate de sport și esențiale pentru desfășurarea acestei activități, sunt efectuate de organizații fără scop lucrativ, iar beneficiarii efectivi ai prestațiilor respective sunt persoane care practică sportul.**

2) **Expresia „prestarea anumitor servicii strâns legate de sport” din cuprinsul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă 77/388/CEE nu autorizează statele membre să limiteze scutirea prevăzută de această dispoziție cu privire la destinatarii prestațiilor de servicii în cauză.**

Semnături

* Limba de procedură: engleza.