

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a patra)

21 septembrie 2017(*)

„Trimitere preliminar? – Fiscalitate – Taxa pe valoarea ad?ugat? – Directiva 2006/112/CE –
Articolul 132 alineatul (1) litera (f) – Scutiri pentru anumite activit??i de interes general – Scutirea
prest?rilor de servicii furnizate membrilor lor de c?tre grup?ri autonome de persoane –
Aplicabilitate în domeniul serviciilor financiare”

În cauza C-326/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de
Administra?v? apgabaltesia (Curtea Administrativ? Regional?, Letonia), prin decizia din 9 iunie
2015, primit? de Curte la 1 iulie 2015, în procedura

„DNB Banka” AS

împotriva

Valsts ie??mumu dienests,

Curtea (Camera a patra),

compus? din domnul T. von Danwitz, pre?edinte de camer?, domnii E. Juhász, C. Vajda
(raportor), doamna K. Jürimäe ?i domnul C. Lycourgos, judec?tori,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 30 iunie 2016,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru „DNB Banka” AS, de M. Kairovs, de J. Teteris ?i de I. Sloka,
- pentru guvernul leton, de A. Bogdanova, de I. Kucina ?i de D. Pelše, precum ?i de I.
Kalni?š, în calitate de agen?i,
- pentru guvernul german, de T. Henze, în calitate de agent,
- pentru guvernul elen, de K. Nasopoulou ?i de A. Dimitrakopoulou, în calitate de agen?i,
- pentru guvernul luxemburghez, de D. Holderer, în calitate de agent, asistat? de F. Kremer ?i
de P.-E. Partsch, avoca?i,
- pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér ?i de G. Koós, în calitate de agen?i,

- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna precum și de B. Majerczyk-Graczykowska și de K. Małkowska, în calitate de agenți,
 - pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes și de R. Campos Laires, în calitate de agenți;
 - pentru guvernul Regatului Unit, inițial de S. Simmons, și ulterior de C. R. Brodie și de D. Robertson, în calitate de agenți, asistați de O. Thomas, QC,
 - pentru Comisia Europeană, de M. Owsiany-Hornung și de A. Sauka, în calitate de agenți,
- după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 1 martie 2007,
- pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între „DNB Banka” AS, pe de o parte, și Valsts ieņēmumu dienests (administrația fiscală, Letonia) (denumită în continuare „VID”), pe de altă parte, în legătură cu respingerea, de către aceasta din urmă, a cererii prezentate de DNB Banka în scopul corectării declarațiilor sale privind taxa pe valoarea adăugată (TVA).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

A șasea directivă

3 A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), a fost abrogată și înlocuită începând de la 1 ianuarie 2007 de Directiva 2006/112. Articolul 13 din A șasea directivă prevedea:

„A. Scutiri pentru anumite activități de interes general

(1) Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc în anumite condiții pe care le stabilesc în scopul asigurării aplicării corecte și directe a unor asemenea scutiri și al prevenirii oricărui posibil cazuri de evaziune, fraudă sau abuz, următoarele:

[...]

(f) prestarea de servicii de către grupuri independente de persoane, care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prestării către membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activităților respective, atunci când grupurile în cauză se rezumă să solicite membrilor lor rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile comune, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței;

[...] ” [traducere neoficial?]

Directiva 2006/112

4 Directiva 2006/112 cuprinde un titlu IX, denumit „Scutiri”, al c?rui capitol 1 este intitulat „Dispozi?ii generale”.

5 Articolul 132 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care figureaz? în capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activit?i de interes general”, din titlul IX al acesteia, prevede:

„Statele membre scutesc urm?toarele opera?iuni:

[...]

(f) prestarea de servicii de c?tre grupuri independente de persoane, care efectueaz? o activitate scutit? de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prest?rii c?tre membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desf?ur?rii activit?ii respective, atunci când grupurile în cauz? se rezum? s? solicite membrilor lor rambursarea exact? a p?r?ii lor din cheltuielile comune, cu condi?ia ca scutirea respectiv? s? nu fie susceptibil? de a cauza denatur?ri ale concuren?ei;

[...] ” [traducere neoficial?]

6 Articolul 135 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care figureaz? în capitolul 3, intitulat „Scutiri pentru alte activit?i”, din titlul IX din aceasta, prevede:

„Statele membre scutesc urm?toarele opera?iuni:

[...]

(d) opera?iuni, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, pl?i, viramente, crean?e, cecuri ?i alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea crean?elor;

(e) opera?iuni, inclusiv negocierea, privind monede, bancnote ?i monede utilizate ca mijloc legal de plat?, cu excep?ia obiectelor de colec?ie, ?i anume monede de aur, argint sau din alt metal sau bancnote care nu sunt utilizate în mod normal ca mijloc legal de plat? sau monede de interes numismatic;

[...] ” [traducere neoficial?]

Dreptul leton

7 Articolul 6 alineatul 1 punctul 17 din likums par pievienot?s v?rt?bas nodokli (Legea privind taxa pe valoarea ad?ugat?) din 9 martie 1995, (*Latvijas V?stnesis*, 1995, nr. 49), în versiunea aplicabil? în litigiul principal, prevede scutirea des opera?iunilor financiare pe care le enumer?.

8 În perioada în discu?ie în cauza principal?, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 nu a fost înc? transpus în dreptul na?ional. La 1 ianuarie 2013 a intrat în vigoare o nou? lege privind taxa pe valoarea ad?ugat?, Pievienot?s v?rt?bas nodok?a likums („Legea privind taxa pe valoarea ad?ugat?”) din 29 noiembrie 2012. Articolul 52 din legea men?ionat?, în versiunea care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2014, prevede la alineatul 3.2, c? serviciile prestate de un membru al unui grup independent de persoane (denumit în continuare „GIP”) c?tre alte persoane din acest grup sunt, în anumite condi?ii, scutite.

Litigiul principal și întrebările preliminare

9 DNB Banka este o societate de credit cu sediul în Letonia, ale cărei activități constau în furnizarea de servicii financiare.

10 DNB Banka este o filială de DNB NORD A/S (devenită DNB INVEST DENMARK A/S), societate cu sediul în Danemarca, care are și alte două filiale, AB DNB NORD Bankas, societate lituaniană, și Bank DNB Polska SA, societate poloneză, precum și o sucursală estonă, DNB NORD Pank. Toate aceste entități care își desfășoară activitatea în domeniul serviciilor financiare constituie grupul DNB.

11 DNB NORD este de asemenea proprietar unic al DNB NORD IT A/S (devenită, după restructurare, DNB INVEST DENMARK) (în continuare „DNB IT”), societate cu sediul în Danemarca și a cărei misiune constă în furnizarea de asistență în domeniul informaticii.

12 DNB NORD este o filială a DNB Bank ASA, cu sediul în Norvegia, și a NORD/LB Norddeutsche Landesbank, cu sediul în Germania. Aceste două societăți formează o societate în comun prin intermediul căreia DNB Bank deține 51 % din părțile sociale ale grupului DNB.

13 La 31 august 2006, DNB Banka a încheiat un contract cu DNB NORD pentru furnizarea de servicii financiare. În temeiul acestui contract, DNB NORD furnizează, în mod constant și potrivit necesităților, servicii către DNB Banka, asigurând funcțiile comune ale grupului și executând cereri concrete ale DNB Banka în calitate de filială. Pe baza contractului menționat, în cursul anilor 2009 și 2010, DNB Banka a fost destinatară mai multor facturi aferente serviciilor de gestiune furnizate de DNB NORD. Potrivit documentației privind prețurile de transfer, pregătite în cursul anului 2011, DNB NORD a aplicat o majorare cu 5 % a prețurilor pentru furnizarea de servicii de gestiune, în anii 2009 și 2010.

14 La 30 aprilie 2009, DNB Bank, în acord cu DNB Banka, a încheiat un contract cu Microsoft Ireland Operations Ltd, privind achiziționarea unor produse și a unor licențe comercializate de Microsoft pentru DNB Bank și pentru întreprinderile legate de acesta. Conform acestui contract, DNB Bank primea de la Microsoft Ireland Operations o factură pentru software-ul achiziționat, care era utilizat de toate întreprinderile din Grupul DNB. Ulterior, DNB Bank imputa cheltuielile corespunzătoare celorlalte întreprinderi din Grupul DNB, în funcție de programele concrete primite de fiecare dintre ele. În cursul anilor 2009 și 2010, DNB Banka a fost astfel destinatară facturilor aferente licențelor comercializate de Microsoft.

15 La 20 decembrie 2010, DNB IT a încheiat un contract privind gestiunea informaticii cu DNB NORD, precum și cu filialele acesteia din urmă, în temeiul căruia DNB IT este singura entitate a grupului DNB care furnizează servicii legate de proiecte din domeniul informaticii. În cursul anilor 2010 și 2011, în temeiul acestui contract, DNB IT a adresat mai multe facturi către DNB Banka pentru serviciile informatice furnizate astfel. În conformitate cu posturile aferente costurilor menționate pe aceste facturi, o majorare de 5 % a fost aplicată la prețurile serviciilor menționate.

16 DNB Banka a făcut obiectul unui control fiscal în cadrul căruia a susținut că operațiunile vizate erau scutite de TVA. Procedura administrativă s-a încheiat printr-o decizie a directoarei generale a VID din 9 iulie 2012, prin care aceasta a respins cererea DNB Banka prin care se urmărește ca declarațiile sale de TVA vizate de operațiunile realizate cu DNB NORD, DNB IT și DNB Bank să facă obiectul unor corecții.

17 Decizia menționată este întemeiată considerațiile următoare. În primul rând, în ceea ce privește operațiunile efectuate între DNB Banka și DNB NORD, VID a constatat că nu există

documente care permit să se determine cu claritate care erau persoanele care au formulat un GIP, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112. VID a considerat că faptul că există un grup de întreprinderi legate, ale căror membri își furnizează servicii reciproc nu demonstrează existența unui GIP, în sensul acestei dispoziții.

18 În al doilea rând, VID, referindu-se la considerentul (7) al Directivei 2006/112, a considerat operațiunile efectuate între DNB Banka și DNB IT constituiau o concurență neloală. Această apreciere este întemeiată pe faptul că prestatorul de servicii, DNB IT, a fost impozitat pentru serviciile informatice respective în statul său membru de stabilire în cadrul regimului general și a dedus impozitul achitat în amonte, pe când DNB Banka, în calitate de destinatar a serviciilor respective, nu a fost impozitat pentru aceleași servicii, care sunt considerate scutite de TVA.

19 În al treilea rând, în ceea ce privește operațiunile efectuate între DNB Banka și DNB Bank, VID nu ar fi reușit să determine care persoane anume trebuie calificate, potrivit DNB Banka, drept membri ai GIP pentru serviciile căruia a fost invocată scutirea. În plus, potrivit VID, nu este justificat să se considere că DNB Bank trebuie calificat drept membru a acestui GIP care exercită o activitate scutită de TVA.

20 DNB Banka a introdus la administrativă rașuna (Tribunalul Administrativ Districtual, Letonia) o cerere prin care solicită să se impună VID să își corecteze declarațiile de TVA privind operațiunile realizate cu DNB NORD, DNB IT și DNB Bank. Această instanță a respins cererea menționată printr-o decizie din 1 noiembrie 2013.

21 DNB Banka a formulat apel împotriva acestei decizii la Administrativă apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia), sus că toate criteriile vizate la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 erau îndeplinite. Potrivit DNB Banka, administrativă rașuna (Tribunalul Administrativ Districtual) nu a interpretat corect articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, respingând cererea sa pentru motivul că cuantumul total al facturii cuprindea de asemenea o majorare, fără a fi analizat motivele care justifică existența acestei majorări. DNB Banka susține că majorarea menționată a fost introdusă în conformitate cu liniile directoare ale Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) și cu cerințele legale privind impozitarea societăților, astfel încât aplicarea sa nu poate constitui un motiv de refuz pentru scutirea de TVA.

22 În aceste condiții, Administrativă apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„(1) Poate exista un [GIP], în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva [2006/112], în cazul în care membrii acestui [GIP] sunt stabiliți în diferite state membre ale Uniunii Europene în care dispoziția menționată a fost transpusă prin adugarea a diverse condiții care nu sunt compatibile?

(2) Un stat membru poate restrânge dreptul unei persoane impozabile de a aplica scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva [2006/112] în cazul în care persoana impozabilă a respectat toate cerințele pentru aplicarea scutirii în statul său membru, însă în legislațiile naționale ale statelor membre din care provin ceilalți membri ai [GIP] dispoziția respectivă a fost transpusă prin introducerea unor restricții care limitează posibilitatea persoanelor impozabile din alte state membre de a aplica în propriul stat membru scutirea respectivă de [TVA]?

(3) Scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva [2006/112] poate fi aplicată unor servicii în statul membru al destinatarului acestora, care este persoană impozabilă în scopuri de TVA, în cazul în care prestatorul de servicii, persoană impozabilă în scopuri de TVA, a aplicat [TVA] pentru aceste servicii în alt stat membru, în conformitate cu regimul general,

considerându-le drept servicii pentru care [TVA] este datorat în statul membru al destinatarului acestora, conform articolului 196 din Directiva [2006/112]?

(4) Prin [GIP], în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva [2006/112], trebuie să se înțeleagă o persoană juridică distinctă, a cărei existență trebuie dovedită prin intermediul unui acord specific de constituire a unui [GIP]?

În cazul în care răspunsul la această întrebare este că [GIP] nu trebuie considerat o entitate distinctă, trebuie să se înțeleagă că [GIP] este un grup de întreprinderi afiliate în cadrul cărora, în contextul activităților sale economice obișnuite, se prestează reciproc servicii de asistență pentru desfășurarea activităților lor comerciale, iar existența unui [GIP] poate fi dovedită prin intermediul contractelor de prestări de servicii care au fost încheiate sau prin intermediul documentelor privind prețurile de transfer?

(5) Un stat membru poate să restrângă dreptul unei persoane impozabile de a aplica scutirea de [TVA], prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva [2006/112], în cazul în care persoana impozabilă a aplicat operațiunilor o majorare, în conformitate cu cerințele statului membru în care este stabilit și care decurg din legislația privind punerea în aplicare a fiscalității directe?

(6) Scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva [2006/112] poate fi aplicată serviciilor primite și care provin dintr-o țară terță. Cu alte cuvinte, membrul unui [GIP], în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva [2006/112], care prestează servicii în cadrul [GIP] pentru alți membri ai [GIP] menționați poate fi persoană impozabilă într-o țară terță?”

Cu privire la întrebările preliminare

23 Cu titlu introductiv, este necesar să se arate că DNB Banka este o societate de credit, ale cărei activități constau în furnizarea de servicii financiare. Potrivit acestei societăți, serviciile care îi sunt prestate de alte entități care apar în același grup de societăți, respectiv DNB NORD, DNB IT și DNB Bank, intră sub incidența scutirii vizate la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112. Această dispoziție nefiind transpusă în dreptul național în perioada în discuție în cauza principală, DNB Banka a solicitat aplicarea directă a acesteia în cadrul litigiului principal.

24 În acest context, ansamblul întrebărilor adresate privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, care prevede o scutire a prestațiilor de servicii efectuate de grupuri independente de persoane care exercită o activitate scutită sau pentru care acestea nu au calitatea de persoană impozabilă, în scopul prestării către membrii lor a serviciilor direct necesare pentru exercitarea acestei activități.

25 Răspunsul la aceste întrebări impune o examinare, în prealabil, a aspectului dacă această dispoziție se aplică în împrejurări precum cele din cauza principală, care privește servicii prestate de un GIP ai cărui membri exercită o activitate economică în domeniul serviciilor financiare.

26 Potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituită la articolul 267 TFUE, revine Curții sarcina să furnizeze instanțelor naționale toate elementele de interpretare a dreptului Uniunii care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care este sesizată, indiferent dacă instanța de trimitere s-a referit sau nu s-a referit la acestea în enunțul întrebării sale (Hotărârea din 20 octombrie 2016, Danqua, C-429/15, EU:C:2016:789, punctul 37 și jurisprudența citată).

27 În aceste condiții, trebuie să se furnizeze instanței de trimitere și indicații cu privire la

aspectul dacă articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 are vocația de a se aplica în cazul serviciilor prestate de un GIP ai cărui membri exercită o activitate economică în domeniul serviciilor financiare, care sunt direct necesare exercitării acestei activități.

28 În această privință, trebuie arătat că modul de redactare a acestei dispoziții, care vizează o activitate scutită a membrilor unui GIP, nu permite să se excludă că această scutire poate fi aplicabilă în cazul serviciilor unui GIP ai cărui membri exercită o activitate economică în domeniul serviciilor financiare, în măsura în care articolul 135 alineatul (1) literele (d) și (e) din această directivă scutește serviciile financiare.

29 Totuși, conform unei jurisprudențe constante, în vederea interpretării unei dispoziții a dreptului Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (Hotărârea din 26 aprilie 2012, *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, punctul 22, și Hotărârea din 4 aprilie 2017, *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, punctul 30 și jurisprudența citată).

30 În ceea ce privește contextul în care se înscrie articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, trebuie subliniat că această dispoziție figurează în capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, din titlul IX din această directivă. Acest titlu arată că scutirea prevăzută de dispoziția menționată nu vizează decât GIP ai căror membri exercită activități de interes general.

31 Această interpretare este confirmată și de structura titlului IX din directiva menționată care vizează „Scutirile”. Astfel, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 nu figurează în capitolul 1, intitulat „Dispoziții generale”, din acest titlu, ci în capitolul 2 din acesta. În plus, în titlul menționat, se efectuează o distincție între capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general” și capitolul 3, intitulat „Scutiri pentru alte activități”, distincție care arată că regulile prevăzute în acest capitol 2 pentru anumite activități de interes general nu se aplică în cazul celorlalte activități vizate în acest capitol 3.

32 Or, în capitolul 3 menționat, figurează, la articolul 135 alineatul (1), o scutire a anumitor operațiuni care fac parte din domeniul serviciilor financiare, precum, în special „(d) operațiuni, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile” și „(e) operațiuni, inclusiv negocierea, privind monede, bancnote și monede utilizate ca mijloc legal de plată”. Rezultă astfel din economia generală a Directivei 2006/112 că scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 nu se aplică în cazul operațiunilor efectuate în domeniul serviciilor financiare, și că, în consecință, serviciile furnizate de GIP ai căror membri își desfășoară activitatea în acest domeniu nu intră în sfera de aplicare a acestei scutiri.

33 În ceea ce privește obiectivul articolului 132 alineatul (1) litera (f) în cadrul Directivei 2006/112, trebuie amintit scopul ansamblului dispozițiilor articolului 132 din această directivă, care constă în scutirea de TVA a anumitor activități de interes general în vederea facilitării accesului la anumite prestații, precum și a livrării anumitor bunuri, evitând costurile suplimentare care ar apărea dacă ar fi supuse TVA-ului (Hotărârea din 5 octombrie 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, punctul 30 și jurisprudența citată).

34 Astfel, prestările de servicii efectuate de un GIP intră în sfera scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, atunci când aceste prestări de servicii contribuie direct la exercitarea unor activități de interes general vizate la articolul 132 din această directivă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 5 octombrie 2016, *TMD*, C-412/15, EU:C:2016:738, punctele 31-33).

35 În plus, trebuie amintit c? domeniul de aplicare al scutirilor vizate la articolul 132 din Directiva 2006/112 este de strict? interpretare, dat fiind c? acestea constituie derog?ri de la principiul general potrivit c?ruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros de o persoan? impozabil? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 5 octombrie 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punctul 34 ?i jurispruden?a citat?).

36 De aici rezult? c? nu pot intra în sfera scutirii prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 prest?rile de servicii care nu contribuie direct la exercitarea activit?ilor de interes general vizate la acest articol 132, ci la exercitarea altor activit?i scutite, în special la articolul 135 din această directiv?.

37 În consecin??, trebuie s? se interpreteze articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 în sensul c? scutirea prev?zută de această dispozi?ie nu vizeaz? decât GIP ai c?ror membri exercit? activit?i de interes general men?ionate la acest articol. Prin urmare, serviciile prestate de GIP ai c?ror membri exercit? o activitate economic? în domeniul serviciilor financiare care nu constituie o astfel de activitate de interes general nu beneficiaz? de această scutire.

38 În această privin??, trebuie ar?tat c?, spre deosebire de prezenta cauz?, Curtea, în Hot?rârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), nu a solu?ionat aspectul dac? scutirea prev?zută la articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (f) din A ?asea directiv? [care corespunde articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112] era limitat? la serviciile prestate de un GIP ai c?rui membri exercitau activit?i de interes general.

39 Totu?i, reiese din elementele dosarului aflat la dispozi?ia Cur?ii c? interpretarea scutirii prev?zute la articolul 13 sec?iunea A alineatul (1) litera (f) din A ?asea directiv? realizat? de Curte în Hot?rârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) a determinat anumite state membre s? scuteasc? prest?rile de servicii efectuate de GIP constituite de entit?i precum companiile de asigur?ri sau întreprinderile care î?i desf???oar? activitatea în domeniul serviciilor financiare.

40 În această privin??, trebuie totu?i s? se precizeze c? autorit?ile na?ionale nu pot redeschide perioade fiscale închise definitiv, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, astfel cum este interpretat la punctul 37 din prezenta hot?râre (a se vedea prin analogie, Hot?rârea din 6 octombrie 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, punctul 37, precum ?i Hot?rârea din 21 decembrie 2016, Gutiérrez Naranjo ?i al?ii, C-154/15, C-307/15 ?i C-308/15, EU:C:2016:980, punctul 68).

41 În ceea ce prive?te perioadele fiscale care nu sunt închise definitiv, trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante, o directiv? nu poate, prin ea îns??i, s? creeze obliga?ii în sarcina unui particular ?i, prin urmare, nu poate fi invocat? ca atare împotriva sa (a se vedea în special Hot?rârea din 19 aprilie 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punctul 30 ?i jurispruden?a citat?). Astfel, autorit?ile na?ionale nu pot invoca articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost interpretat la punctul 37 din prezenta hot?râre, pentru a refuza această scutire GIP constituite din entit?i precum societ?ile de credit ?i, prin urmare, pentru a refuza s? scuteasc? de TVA prest?rile de servicii efectuate de aceste GIP.

42 În plus, obliga?ia instan?ei na?ionale de a se referi la con?inutul unei directive atunci când interpreteaz? ?i aplic? normele relevante de drept intern este limitat? de principiile generale de drept, în special de principiile securit?ii juridice ?i neretroactivit?ii, ?i nu poate fi utilizat? ca temei pentru o interpretare *contra legem* a dispozi?iilor de drept na?ional (Hot?rârea din 15 aprilie 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, punctul 100).

43 Prin urmare, interpretarea pe care instan?a na?ional? trebuie s? o dea normelor relevante din dreptul na?ional care pun în aplicare articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 trebuie s? respecte principiile generale ale dreptului Uniunii, în special principiul securit??ii juridice.

44 ?inând seama de cele ce preced?, nu este necesar s? se r?spund? la întreb?rile întâi-a?asea.

45 Având în vedere toate considera?iile precedente, trebuie s? se r?spund? la cererea de decizie preliminar? c? articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? scutirea prev?zută în această dispozi?ie nu vizeaz? decât GIP ai c?ror membri exercit? o activitate de interes general men?ionat? la articolul 132 din această directiv? ?i c?, prin urmare, serviciile prestate de un grup ai c?rui membri exercit? o activitate economic? în domeniul serviciilor financiare ?i care nu constituie o astfel de activitate de interes general nu beneficiaz? de această scutire.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

46 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declar?:

Articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată trebuie interpretat în sensul c? scutirea prev?zută în această dispozi?ie nu vizeaz? decât grupurile independente de persoane ai c?ror membri exercit? o activitate de interes general men?ionat? la articolul 132 din această directiv? ?i c?, prin urmare, serviciile prestate de un grup ai c?rui membri exercit? o activitate economic? în domeniul serviciilor financiare ?i care nu constituie o astfel de activitate de interes general nu beneficiaz? de această scutire.

Semn?turi

* Limba de procedur?: letona.