

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a patra)

21 septembrie 2017(*)

„Neîndeplinirea obliga?iilor de c?tre un stat membru – Fiscalitate – Taxa pe valoarea ad?ugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul (1) litera (f) – Scutirea prest?rilor de servicii furnizate membrilor lor de c?tre grupurile independente de persoane – Limitare la grupurile independente ai c?ror membri exercit? un num?r limitat de profesii”

În cauza C-616/15,

având ca obiect o ac?iune în constatarea neîndeplinirii obliga?iilor formulată în temeiul articolului 258 TFUE, introdus? la 20 noiembrie 2015,

Comisia European?, reprezentat? de M. Owsiany-Hornung, precum ?i de B.-R. Killmann ?i de R. Lyal, în calitate de agen?i,

reclamant?,

împotriva

Republicii Federale Germania, reprezentat? de T. Henze ?i de J. Möller, precum ?i de K. Petersen, în calitate de agen?i,

pârât?,

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: domnul M. Wathelet,

grefier: doamna X. Lopez Bancalari, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 15 februarie 2017,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 5 aprilie 2017,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Prin cererea introductiv?, Comisia European? solicit? Cur?ii s? constate c?, prin limitarea scutirii de taxa pe valoarea ad?ugată (TVA) la grupurile independente de persoane (denumite în continuare „GIP”) ai c?ror membri exercit? un num?r restrâns de profesii, Republica Federal? Germania nu ?i-a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolului 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 (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

A șasea directivă

2 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 4 alineatul (5) din A șasea directivă prevedea:

„Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

În orice caz, aceste organisme sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile cuprinse în anexa D, cu condiția ca aceste activități să nu fie efectuate la o scară neglijabilă.

[...] ” [traducere neoficială]

3 Articolul 13 secțiunea A din A șasea directivă prevedea:

„(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:

[...]

(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 neoficială]

4 Articolul 28 din această directivă prevedea la alineatele (3) și (4):

„(3) Pe parcursul perioadei de tranziție prevăzute la alineatul (4), statele membre pot:

(a) să impoziteze în continuare operațiunile scutite în temeiul articolelor 13 sau 15 și a căror listă este prevăzută în anexa E la prezenta directivă;

[...]

(4) Perioada de tranziție este inițial de cinci ani, începând de la 1 ianuarie 1978. Cel târziu la

„ase luni înainte de sfârșitul acestei perioade, și ori de câte ori este necesar în continuare, Consiliul revizuieste situația derogărilor prevăzute la alineatul (3) pe baza unui raport al Comisiei și hotărăște în unanimitate, la propunerea Comisiei, dacă unele dintre sau toate aceste derogări se elimină.” [traducere neoficială]

5 Anexa E la directiva menționată, intitulată „Lista operațiunilor prevăzute la articolul 28 alineatul (3) litera (a)”, prevede:

[...]

(3) operațiunile prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f), altele decât cele din grupul celor de natură medicală sau paramedicală;

[...] ” [traducere neoficială]

A optsprezecea directivă 89/465/CEE

6 Potrivit articolului 1 din A optsprezecea directivă 89/465/CEE a Consiliului din 18 iulie 1989 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Eliminarea anumitor derogări prevăzute la articolul 28 alineatul (3) din A șasea directivă (JO 1989, L 226, p. 21):

„Directiva 77/388/CEE se modifică după cum urmează:

(1) în anexa E, operațiunile vizate la punctele 1, 3-6, 8, 9, 10, 12, 13 și 14 sunt eliminate începând cu data de 1 ianuarie 1990.

[...] ” [traducere neoficială]

Directiva 2006/112

7 Articolul 13 alineatul (1) primul și al doilea paragraf din Directiva 2006/112 prevede:

„Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.”

8 Articolul 131 din Directiva 2006/112, care figurează în capitolul 1, intitulat „Dispoziții generale”, din Titlul IX, denumit „Scutiri”, din aceasta, prevede:

„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.”

9 Articolul 132 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care figurează în capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, din titlul IX al acesteia, prevede:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

(a) prestarea de servicii și livrarea de bunuri accesorii acestora, altele decât serviciile de

transport de călători și serviciile de telecomunicații, efectuate de către serviciile poștale publice;

(b) spitalizarea și îngrijirea medicală și activitățile conexe asigurate de organisme de drept public sau, în condiții sociale comparabile celor aplicabile organismelor de drept public, asigurate de spitale, centre de tratament medical sau diagnostic și alte instituții de natură similară recunoscute în mod corespunzător;

(c) prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale și paramedicale, astfel cum sunt definite de statul membru în cauză;

(d) livrarea de organe, sânge și lapte, de proveniență umană;

(e) prestarea de servicii efectuate în cadrul profesiei lor de către tehnicienii dentari și livrarea de proteze dentare de către dentiști și tehnicieni dentari;

(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 activității respective, atunci când grupurile în cauză se rezumă la solicitarea 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;

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

[...]

(i) educația copiilor și a tinerilor, învățământul școlar sau universitar, formarea și reconversia profesională, inclusiv prestarea de servicii și livrarea de bunuri strâns legate de acestea, de către organisme de drept public care au acest scop sau de alte organizații recunoscute de statul membru în cauză ca având scopuri similare;

[...]

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

(n) prestarea anumitor servicii culturale, precum și livrarea de bunuri strâns legate de acestea, de către organisme de drept public sau de alte organisme culturale recunoscute de statul membru în cauză;

[...] ”

10 Potrivit articolului 133 primul paragraf din Directiva 2006/112:

„Statele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile 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:

[...]

(d) este necesar ca scutirile s? nu fie susceptibile de a cauza denatur?ri ale concuren?ei în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA. ”

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

„Statele membre scutesc urm?toarele opera?iuni:

(a) tranzac?iile de asigurare ?i reasigurare, inclusiv serviciile conexe prestate de brokerii ?i agen?ii de asigur?ri;

[...]

(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;

[...] ”

Dreptul german

12 Al doilea capitol, intitulat „Scutirea ?i rambursarea taxei”, din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumit? în continuare „UStG”) cuprinde, la articolul 4, o list? a prest?rilor de servicii scutite de TVA. În temeiul articolului 4 punctul 14 din UStG, în versiunea aplicabil? situa?iei de fapt în discu?ie, sunt scutite:

„a) prestarea de îngrijiri medicale în exercitarea profesiunilor medicale ?i paramedicale, de medic, de dentist, de terapeut, de fizioterapeut, de moa?? sau orice alt? activitate profesional? medical? analog?; Prima teză nu se aplic? în cazul furniz?rii sau repar?rii protezelor dentare [...] ?i al aparatelor de ortodontie [...], în m?sura în care antreprenorul le-a fabricat sau le-a reparat în cadrul întreprinderii sale;

b) spitalizarea ?i îngrijirea medical?, inclusiv diagnosticarea, examenele medicale, preven?ia, recuperarea, asisten?a la na?tere ?i prest?rile aferente azilelor, precum ?i opera?iunile strâns legate de acestea, asigurate de organisme de drept public [...];

[...]

d) alte prest?ri de servicii pe care grupurile ai c?ror membri exercit? profesiile men?ionate la litera a) sau care fac parte din unit??ile men?ionate la litera b) le furnizeaz? membrilor lor, atunci când aceste prest?ri sunt necesare în mod direct desf??ur?rii activit??ilor prev?zute la litera a) sau la litera b) ?i când grupurile în cauz? se rezum? s? solicite membrilor lor rambursarea exact? a p?r?ii lor din cheltuielile comune;

[...] ”

Procedura precontencioas?

13 Printr-o scrisoare de punere în întârziere din 23 noiembrie 2009, Comisia a informat Republica Federal? Germania în leg?tur? cu îndoielile sale referitoare la compatibilitatea cu

Directiva TVA a dispozițiilor dreptului național privind scutirea de TVA a prestării de servicii efectuate de grupuri independente de persoane care exercită 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.

14 Comisia a precizat în această scrisoare că dreptul german limita această scutire la prestările de servicii efectuate de GIP-urile ai căror membri exercită activități sau profesii în domeniul sănătății, în timp ce Directiva 2006/112 nu limita scutirea în cauză la grupuri de categorii profesionale determinate, ci acorda această scutire pentru toate GIP-urile atunci când aceste persoane erau scutite de TVA sau nu erau persoane impozabile pentru activitatea pe care o exercitau. Prin urmare, Comisia a apreciat că dreptul german privind impozitul pe cifra de afaceri nu era conform cu obiectivele dreptului Uniunii, astfel cum sunt urmărite de Directiva 2006/112.

15 Republica Federală Germania a răspuns la scrisoarea de punere în întârziere printr-o comunicare din 22 martie 2010. În aceasta din urmă, Republica Federală Germania a confirmat că reglementarea germană în cauză nu scutea în mod efectiv prestarea de servicii de către GIP-uri decât dacă era vorba despre grupuri de medici sau de persoane care exercită profesii paramedicale, precum și despre grupuri de spitale sau de instituții de natură similară. Aceasta a susținut că respectiva limitare era justificată de faptul că este de competența legiuitorului național să determine care categorii profesionale puteau beneficia de scutirea în discuție fără a cauza o denaturare a concurenței. Astfel, potrivit acestui stat membru, legiuitorul german considerase, în urma examinării, că această scutire nu se justifică decât pentru sectorul sănătății.

16 La 7 aprilie 2011, Comisia a adresat un aviz motivat Republicii Federale Germania. În acesta din urmă, Comisia a exprimat îndoieli cu privire la afirmația acestui stat membru potrivit căreia, pentru a evita denaturările concurenței, activitățile și profesiunile din domeniul sănătății erau singurele care puteau beneficia de scutirea în cauză. Potrivit acestei instituții, reiese din procedura legislativă a Uniunii că Directiva 2006/112 viza tocmai extinderea scutirii la grupuri care cuprindeau alte categorii de persoane. În plus, Comisia a arătat că instanțele germane au trebuit, în mai multe rânduri, să lărgască domeniul de aplicare al scutirii în cauză la alte categorii profesionale decât cele enumerate în dreptul german privind impozitul pe cifra de afaceri.

17 Comisia a arătat de asemenea că nu a sesizat elementele pe care s-a întemeiat legiuitorul german pentru a constata persistența denaturărilor concurenței în cazul în care, pe lângă profesiunile din domeniul sănătății deja scutite, ar fi trebuit să acorde scutirea în cauză tuturor sectoarelor economice naționale. Această instituție a considerat că legiuitorul menționat nu trebuia să aprecieze denaturările concurenței pe baza unei analize de ordin general. În opinia sa, trebuia să nu refuze scutirea în cauză decât în caz de pericol real ca aceasta din urmă să fie, în sine, de natură să determine imediat sau în viitor denaturări ale concurenței.

18 Republica Federală Germania a răspuns la avizul motivat menționat prin comunicarea din 6 iunie 2011. În aceasta din urmă, acest stat membru a pus accentul, în primul rând, pe locul ocupat de dispoziția privind scutirea în cauză în Directiva 2006/112, și anume în capitolul consacrat scutirilor pentru anumite activități de interes general. Acesta a dedus, astfel, că respectiva scutire nu putea fi extinsă la toate activitățile vieții economice.

19 În al doilea rând, Republica Federală Germania a arătat că transpunerea în dreptul său intern a dispoziției vizate a fost înțelesă tocmai de interdicția unor denaturări ale concurenței, limitând această scutire la anumite categorii profesionale din sectorul sănătății. În această privință, acest stat membru a subliniat că legiuitorul german a considerat că scutirea menționată nu se justifică decât pentru grupurile profesiilor din domeniul sănătății, dat fiind că nu existau prestatori autonomi pentru activitățile propuse de acest tip de grupuri.

20 În al treilea rând, statul membru menționat a arătat că Comisia nu a identificat o categorie profesională exclusiv în mod eronat de dreptul german de la scutirea în cauză.

21 În consecință, Republica Federală Germania a respins cererea Comisiei prin care își solicita să ia toate măsurile necesare pentru a se conforma avizului motivat.

22 Întrucât reglementarea germană privind impozitul pe cifra de afaceri continua să limiteze scutirea de TVA la GIP ai căror membri efectuau o activitate în domeniul sănătății, Comisia a decis să sesizeze Curtea cu prezenta acțiune.

Cu privire la acțiune

Argumentele părților

23 Comisia arată că legislația germană în discuție, respectiv articolul 4 punctul 14 din UStG, limitează scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 la serviciile prestate de GIP-urile ai căror membri exercită un număr restrâns de profesii, care sunt în esență limitate la domeniul sănătății. Potrivit Comisiei, această limitare este contrară articolului 132 alineatul (1) litera (f) menționat.

24 În primul rând, Comisia consideră că legislația menționată nu este compatibilă cu domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 întrucât acesta nu este limitat la prestațiile furnizate de GIP-urile ai căror membri exercită anumite categorii de profesii determinate.

25 Potrivit Comisiei, scutirea prevăzută în această dispoziție nu este limitată la GIP-urile ai căror membri exercită activități de interes general, ci vizează toate GIP-urile ai căror membri exercită o activitate scutită de TVA. Această instituție adaugă că, deși această scutire nu viza decât GIP ai căror membri exercită activități de interes general, domeniul său de aplicare nu ar fi totuși limitat la GIP-urile ai căror membri exercită profesii din domeniul sănătății, astfel cum prevede legislația germană în cauză.

26 Comisia consideră că interpretarea sa privind domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 este confirmată prin modul de redactare a acestei dispoziții, prin obiectivul pe care îl urmărește și prin contextul istoric în care se înscrie, precum și prin Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), în care Curtea ar fi aplicat scutirea în cauză în cazul prestațiilor de servicii efectuate de un grup de companii de asigurare.

27 Potrivit Comisiei, simpla împrejurare că acel capitol în care figurează articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 este intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general” nu permite să se priveze modul de redactare a acestei dispoziții de caracterul său univoc. Titlul acestui capitol ar fi rezultatul unei neglijențe de redactare care s-ar explica prin faptul că propunerea inițială a celei de A șasea directive prevedea o limitare a scutirii în cauză în cazul GIP-urilor cu caracter medical sau paramedical.

28 În al doilea rând, Comisia consideră că legislația germană în cauză nu poate fi justificată prin trimitere la condiția privind lipsa denaturării concurenței, vizată la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112.

29 Potrivit acestei instituții, prezența sau absența denaturărilor concurenței nu poate fi apreciată decât în funcție de împrejurările specifice. Ar fi imposibil să se aprecieze existența denaturărilor concurenței la modul general în cazul serviciilor furnizate de profesioniști determinate

și al serviciilor oferite de un GIP care sunt direct legate de acestea. Prin urmare, ar fi contrar aplicării integrale a Directivei 2006/112 ca legiuitorul însuși să realizeze această examinare pe categorii, pentru domenii profesionale întregi, astfel cum a procedat legiuitorul german.

30 Republica Federală Germania arată, în primul rând, că decurge din modul de redactare și din poziția articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 în cadrul acesteia din urmă, precum și din contextul istoric în care această dispoziție se înscrie, ca și din obiectivele pe care le urmărește, că domeniul de aplicare personal al scutirii în cauză este limitat la grupuri de persoane care exercită anumite activități de interes general.

31 Mai întâi, în ceea ce privește acest mod de redactare și această poziție, Republica Federală Germania arată că scutirea menționată figurează la articolul 132 din Directiva 2006/112, care face parte din capitolul 2 din aceasta din urmă, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”. Prin urmare, scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din această directivă nu poate viza decât prestări de servicii efectuate de GIP ai căror membri exercită activități de interes general.

32 Acest stat membru consideră, în special, că scutirea prevăzută în dispoziția menționată nu se aplică decât în cazul GIP ai căror membri exercită activitățile menționate la articolul 132 alineatul (1) literele (b)-(e) din Directiva 2006/112, care preced scutirea care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din această directivă și privesc domeniul sănătății. În caz contrar, legiuitorul ar fi ales această scutire la finalul articolului 132 din Directiva 2006/112, sau chiar într-un articol specific.

33 Interpretarea potrivit căreia scutirea în cauză vizează activitățile menționate la articolul 132 alineatul (1) literele (b)-(e) din Directiva 2006/112 ar fi susținută de utilizarea pe care Curtea ar fi dat-o termenului „profesioniști” în cadrul interpretării sale privind această scutire în Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punctul 37). Astfel, în Directiva 2006/112, termenul „profesie” ar fi folosit în principal în contextul profesiilor medicale.

34 În continuare, Republica Federală Germania susține că argumentația sa este confirmată de contextul istoric în care se înscrie articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112. În această privință, arată în special că, în prima versiune a celei de a șasea directive, dispozițiile coroborate ale articolului 28 alineatul (3) litera (a) și ale punctului (3) din anexa E urmăreau să garanteze că scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din aceasta pentru prestările efectuate de GIP cu caracter medical sau paramedical este aplicabilă imediat, în timp ce statele membre puteau continua să impoziteze până la 31 decembrie 1989 prestările analoge efectuate de alte tipuri de GIP. Eliminarea de la 1 ianuarie 1990 a acestei posibilități nu ar fi modificat domeniul de aplicare al scutirii în cauză, ci mai degrabă ar fi avut drept obiect eliminarea anumitor dificultăți de ordin pur practic, în afara sistemului de TVA.

35 În al doilea rând, Republica Federală Germania consideră că legislația germană în cauză este justificată din perspectiva condiției potrivit căreia scutirea în cauză nu se aplică decât dacă nu este susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței. Aceasta susține că, contrar afirmațiilor Comisiei, legiuitorul național poate să recurgă la o apreciere pe categorii de profesii a riscului de denaturare a concurenței care există în cadrul anumitor categorii profesionale și, astfel, poate limita scutirea în cauză la unele dintre aceste categorii.

36 În această privință, statul membru menționat amintește că această condiție nu este nici suficient de clară și nici necondiționată din punctul de vedere al conținutului său și că, prin urmare, trebuie să facă obiectul unor precizări suplimentare la nivel național. Aprecierea condiției menționate nu poate fi încredințată autorităților fiscale întrucât nu poate fi efectuat decât pe

baza unor analize economice complexe privind fiecare domeniu de activitate.

37 În acest context, Republica Federală Germania arată că reiese din jurisprudența Curții și în special din Hotărârea din 16 septembrie 2008, *Isle of Wight Council* și alții (C-288/07, EU:C:2008:505, punctele 35 și 36), că aprecierea condiției privind lipsa denaturărilor concurenței care figurează la articolul 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112, care este analogă celei care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, poate fi efectuată de legiuitorul național.

38 Republica Federală Germania adaugă că revine Comisiei, în cadrul unei acțiuni introduse în temeiul articolului 258 TFUE, să stabilească existența pretenției neîndepliniri a obligațiilor și să prezinte Curții elementele necesare pentru verificarea existenței acestei neîndepliniri a obligațiilor. Or, această instituție nu ar fi demonstrat că o scutire a prestațiilor de servicii furnizate de GIP către membrii lor nu ar determina denaturări ale concurenței în alte domenii decât cel al profesiilor vizate de UStG.

Aprecierea Curții

39 Cu titlu introductiv, trebuie să se sublinieze că acțiunea formulată de Comisie nu vizează decât limitarea de către Republica Federală Germania a scutirii de TVA prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 numai la grupurile ai căror membri exercită un număr restrâns de profesii.

40 Prin urmare, trebuie să se examineze în primul rând, domeniul de aplicare personal al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, și, în al doilea rând, să se aprecieze condiția privind lipsa denaturărilor concurenței, prevăzută în această dispoziție.

Cu privire la domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112

41 În ceea ce privește domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, motivul principal al Comisiei se întemeiază pe faptul că scutirea vizată prin această dispoziție nu este limitată la GIP-urile ai căror membri exercită activități de interes general, ci acoperă toate GIP-urile ai căror membri exercită o activitate scutită de TVA, inclusiv, în consecință, pe cele ai căror membri exercită o activitate economică în domeniul băncilor și al asigurărilor. În subsidiar, Comisia susține că, deși această dispoziție nu viza decât GIP-urile ai căror membri exercită activități de interes general, domeniul său de aplicare nu ar fi totuși limitat la GIP-urile ai căror membri exercită profesii din domeniul sănătății, astfel cum prevede legislația germană în cauză.

42 În această privință, trebuie arătat că modul de redactare a acestei dispoziții, care vizează activitatea scutită a membrilor unui GIP, nu permite să se excludă că această scutire este aplicabilă în cazul tuturor GIP-urilor ai căror membri exercită o activitate scutită de TVA.

43 Însă, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al 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).

44 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.

45 Această interpretare este confirmată și de structura titlului IX din directiva menționată, care vizează „Scutiri[le]”. 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.

46 Or, în capitolul 3 menționat, figurează, la articolul 135 alineatul (1) litera (a), o scutire a „tranzacțiilor[or] de asigurare și reasigurare”, precum și, la literele (d) și (e), o scutire a anumitor operațiuni care sunt incluse în domeniul serviciilor financiare, precum, în special „operațiuni, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile” și „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 asigurărilor și al reasigurațiilor, și nici în cazul celor realizate în domeniul serviciilor financiare, și că, în consecință, serviciile furnizate de GIP-urile ai căror membri își desfășoară activitatea în acest domeniu nu intră în sfera de aplicare a acestei scutiri.

47 În ceea ce privește obiectivul articolului 132 alineatul (1) litera (f) în cadrul Directivei 2006/112, trebuie amintit scopul ansamblului dispozițiilor articolului 132 din Directiva 2006/112, 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).

48 Astfel, prestațiile 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 prestații de servicii contribuie direct la exercitarea activităților 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).

49 În plus, trebuie amintit că domeniul de aplicare al scutirilor vizate la articolul 132 din Directiva 2006/112 este de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 5 octombrie 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punctul 34 și jurisprudența citată).

50 De aici rezultă că nu pot intra în sfera scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 prestațiile de servicii care nu contribuie direct la exercitarea activităților de interes general vizate la acest articol 132, ci la exercitarea altor activități scutite, în special la articolul 135 din această directivă.

51 În consecință, trebuie să se interpreteze articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 în sensul că scutirea prevăzută de această dispoziție nu vizează decât GIP-urile ale căror membri exercită activități de interes general menționate la acest articol. Prin urmare, este necesar să se înlăture motivul principal al Comisiei, potrivit căruia domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 nu este limitat la GIP-urile ai căror membri exercită activități de interes general.

52 În această privință, trebuie arătat că, spre deosebire de prezenta cauză, Curtea, în Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), nu a soluționat aspectul dacă scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din Așasea directivă [care corespunde articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112] era limitată la serviciile prestate de un GIP ai căror membri exercitau activități de interes general.

53 Însă argumentele Republicii Federale Germania potrivit căreia scutirea vizată la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 este limitată la GIP-urile ai căror membri exercită o activitate profesională în domeniul sănătății trebuie să fie respinse.

54 În primul rând, simplul fapt că scutirea GIP-urilor este prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 nu permite să se concluzioneze că această scutire nu se aplică decât în cazul GIP-urilor ai căror membri exercită activitățile menționate la articolul 132 alineatul (1) literele (b)-(e) din această directivă, care figurează anterior celor menționate la articolul 132 alineatul (1) litera (f) menționat și care vizează domeniul sănătății.

55 Astfel, această scutire face trimitere la „grupuri[le] independente de persoane, care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile”. Or, dincolo de operațiunile efectuate în domeniul sănătății, Directiva 2006/112 are în vedere alte operațiuni de interes general scutite, precum operațiunile legate de ajutorul social și securitate socială, de educație, de sport și de cultură, prevăzute la articolul 132 alineatul (1) literele (g), (i), (m) și, respectiv, (n) din Directiva 2006/112.

56 În al doilea rând, potrivit jurisprudenței Curții, scopul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 constă în a se evita ca persoana care oferă anumite servicii să fie supusă plății TVA-ului în cazul în care a fost în situația de a colabora cu alți profesioniști prin intermediul unei structuri comune care se ocupă de activitățile necesare pentru îndeplinirea serviciilor menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punctul 37).

57 Însă, contrar celor arătate de Republica Federală Germania, utilizarea de către Curte a termenului „profesioniști”, în cadrul interpretării sale privind această scutire nu susține argumentația potrivit căreia această scutire nu ar viza decât GIP-urile ai căror membri își desfășoară activitatea în domeniul sănătății. Astfel, în ceea ce privește articolul 132 din Directiva 2006/112, termenii „profesii” sau „profesie” sunt folosiți numai la alineatul (1) literele (c) și, respectiv, (e) ale acestui articol, și, prin urmare, utilizarea acestor termeni nu permite să se concluzioneze în sensul că scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din această directivă nu ar viza decât GIP-urile ai căror membri își desfășoară activitatea în domeniul sănătății.

58 În al treilea rând, nu se poate deduce din geneza articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 că scutirea prevăzută în această dispoziție ar fi limitată la domeniul sănătății. Desigur, istoric, articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din Așasea directivă, interpretat coroborat cu articolul 28 alineatul (3) litera (a) și cu anexa E la aceasta din urmă prevedea posibilitatea de a limita scutirea în cauză la GIP-urile cu caracter medical sau paramedical.

59 Totuși, împrejurarea că Așasea directivă nu prevedea o posibilitate de derogare de la scutirea menționată decât pentru alte GIP-uri decât cele cu caracter medical sau paramedical arată, contrar celor susținute de Republica Federală Germania, că domeniul de aplicare al acestor scutiri acoperă și GIP-urile ai căror membri își desfășoară activitatea în alte domenii decât cel al sănătății. În orice caz, această posibilitate de a deroga de la scutirea vizată la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din Așasea directivă a fost eliminată începând de la 1 ianuarie

1990, prin articolul 1 din A optprezecea directiv? 89/465. În consecin??, contrar celor sus?inute de Republica Federal? Germania, scutirea men?ionat? nu este limitat? la GIP-urile cu caracter medical sau paramedical.

60 Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se admit? motivul invocat cu titlu subsidiar de Comisie, întemeiat pe faptul c? domeniul de aplicare al scutirii prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 nu este limitat la GIP-urile ai c?ror membri exercit? profesii care fac parte exclusiv din domeniul s?n?t?ii, astfel cum prevede legisla?ia german? în cauz?.

Cu privire la condi?ia referitoare la absen?a denatur?rilor concuren?ei

61 Potrivit articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, scutirea prev?zut? în această dispozi?ie se aplic? cu condi?ia s? nu fie susceptibil? de a cauza denatur?ri ale concuren?ei.

62 Potrivit Republicii Federale Germania, revine legiuitorului na?ional sarcina de a determina domeniile de activitate care pot beneficia de scutirea în cauz? f?r? a provoca denatur?ri ale concuren?ei. În prezenta cauz?, legiuitorul german ar fi considerat c? această scutire nu se justifică decât pentru GIP ai c?ror membri î?i desf?oară activitatea în domeniul s?n?t?ii.

63 În consecin??, trebuie s? se examineze aspectul dac? un stat membru poate, având în vedere condi?ia privind lipsa denatur?rilor concuren?ei, s? limiteze prin intermediul legisla?iei na?ionale domeniile de activitate în care scutirea prev?zut? la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 este aplicabil?.

64 Cu titlu introductiv, trebuie s? se arate c? statele membre nu au obliga?ia de a transpune această condi?ie în mod literal în dreptul lor na?ional [a se vedea prin analogie, în ceea ce prive?te Articolul 4 alineatul (5) din A ?asea directiv?, Hot?rârea din 17 octombrie 1989, Comune di Carpaneto Piacentino ?i al?ii, 231/87 ?i 129/88, EU:C:1989:381, punctul 23].

65 În plus, în scopul de a determina dac? aplicarea, în cazul unei anumite activit?i, a scutirii vizate la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 poate provoca denatur?ri ale concuren?ei, legiuitorul na?ional poate prevedea reguli gestionate ?i controlate u?or de autorit?ile competente (a se vedea prin analogie, Hot?rârea din 24 februarie 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punctul 33). Astfel, în temeiul articolului 131 din Directiva 2006/112, statele membre stabilesc condi?iile aplicabile scutirilor în scopul de a asigura aplicarea corect? ?i direct? a acestora din urm?. Totu?i, aceste condi?ii nu pot viza definirea con?inutului scutirilor prev?zute de această directiv? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 martie 2013, Comisia/Fran?a, C-197/12, nepublicat?, EU:C:2013:202 punctul 31, ?i Hot?rârea din 25 februarie 2016, Comisia/??rile de Jos, C-22/15, nepublicat?, EU:C:2016:118, punctele 28 ?i 29).

66 Or, tocmai acesta este efectul legisla?iei germane în cauz?, prin care legiuitorul na?ional a exclus toate serviciile furnizate de GIP ai c?ror membri exercit? activit?i de interes general, cu excep?ia GIP ai c?ror membri î?i desf?oară activitatea în domeniul s?n?t?ii.

67 Contrar celor sus?inute de Republica Federal? Germania, nu reiese din Hot?rârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council ?i al?ii (C-288/07, EU:C:2008:505), c? aprecierea condi?iei privind lipsa denatur?rilor concuren?ei permite limitarea scutirii vizate la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 în mod general la nivelul legisla?iei na?ionale. În această hot?râre, Curtea a interpretat o dispozi?ie diferit? de cea în cauz?, respectiv articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A ?asea directiv?, potrivit c?ruia organismele de drept public trebuie considerate persoane impozabile în m?sura în care calitatea lor de persoane neimpozabile ar determina

denaturări semnificative ale concurenței. În acest context, Curtea a statuat, la punctul 40 din această hotărâre, că supunerea la plata TVA-ului a organismelor de drept public, în conformitate cu această dispoziție, rezultă din exercitarea unei anumite activități ca atare, independent dacă organismele menționate sunt sau nu sunt confruntate cu o concurență la nivelul pieței locale respective pe care exercită această activitate. Însă nu reiese că condiția privind lipsa denaturărilor concurenței vizate la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 permite să se limiteze, în general, domeniul de aplicare al acestei scutiri.

68 Astfel cum a arătat Republica Federală Germania, aprecierea condiției referitoare la lipsa denaturărilor concurenței se poate dovedi complexă. Însă aceasta nu a precizat modul în care această complexitate necesită o intervenție a legiuitorului național care exclude, în general, anumite activități de interes general în temeiul acestei condiții.

69 Astfel, după cum a arătat avocatul general la punctele 119 și 120 din concluzii, în ceea ce privește GIP-urile ai căror membri își desfășoară activitatea în domeniul sănătății, reglementarea germană impune o apreciere de la caz la caz a condiției menționate din partea autorităților fiscale. În consecință, Republica Federală Germania consideră ea însăși că o astfel de apreciere din partea autorităților fiscale este posibilă în domeniul sănătății. Însă nu a demonstrat modul în care aprecierea condiției privind lipsa denaturării concurenței ar fi diferită în alte domenii decât cel al sănătății.

70 Trebuie de asemenea să se înlăture argumentele Republicii Federale Germania potrivit căreia Comisia nu a făcut proba a cărei sarcină îi incumbă. Astfel, după cum a recunoscut acest stat membru în vederea în fața Curții, aspectul dacă limitarea de către legiuitorul național a domeniilor de activitate în care scutirea în cauză este aplicabilă este licită, din perspectiva condiției privind lipsa denaturărilor concurenței constituie un aspect de drept.

71 Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se considere că acțiunea formulată de Comisie este fondată.

72 În consecință, trebuie constatat că, prin limitarea scutirii de TVA la GIP-urile ai căror membri exercită un număr restrâns de profesii, Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112.

Cu privire la cheltuielile de judecată

73 În temeiul articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Republicii Federale Germania, iar aceasta din urmă a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

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

1) **Prin limitarea scutirii de taxa pe valoarea adăugată la grupurile independente de persoane ai căror membri exercită un număr restrâns de profesii, Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul 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.**

2) **Obligă Republica Federală Germania la plata cheltuielilor de judecată.**

Semnături

* Limba de procedur?: germana.