

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a doua)

18 noiembrie 2020(*)

„Trimitere preliminar? – Fiscalitate – Taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul (1) litera (f) – Scutirea serviciilor prestate de grupuri independente de persoane în favoarea membrilor lor – Aplicabilitate în cazul grupurilor TVA – Articolul 11 – Grup TVA”

În cauza C?77/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de First?tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Prim? Instan?? (Camera Fiscal?), Regatul Unit] prin decizia din 30 ianuarie 2019, primit? de Curte la 1 februarie 2019, în procedura

Kaplan International Colleges UK Ltd

împotriva

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

CURTEA (Camera a doua),

compus? din domnul A. Arabadjiev, pre?edinte de camer?, domnul K. Lenaerts, pre?edintele Cur?ii, îndeplinind func?ia de judec?tor al Camerei a doua, ?i domnii A. Kumin, T. von Danwitz ?i P. G. Xuereb (raportor), judec?tori,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna C. Strömholm, administratoare,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 23 ianuarie 2020,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Kaplan International Colleges UK Ltd, de R. Woolich ?i M. Murcia, solicitors, ?i R. Hill, barrister;
- pentru guvernul Regatului Unit, de S. Brandon, J. Kraehling ?i Z. Lavery, în calitate de agen?i, asista?i de O. Thomas, QC;
- pentru Comisia European?, de A. Armenia ?i R. Lyal, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatei generale în ?edin?a din 23 aprilie 2020,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (denumită în continuare „Directiva 2006/112”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Kaplan International Colleges UK Limited (denumită în continuare „KIC”), pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (administrația fiscală și vamală a Regatului Unit), pe de altă parte, cu privire la refuzul acestora din urmă de a-i acorda scutirea de taxa pe valoarea adăugată (TVA) prevăzută în favoarea grupurilor independente de persoane.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentele (25) și (35) ale Directivei 2006/112 au următorul cuprins:

„(25) Baza de impozitare se armonizează astfel încât aplicarea TVA operațiunilor taxabile să conducă la rezultate comparabile în toate statele membre.

[...]

(35) Este necesar a se elabora o listă comună a scutirilor, astfel încât resursele proprii ale Comunităților să poată fi colectate într-un mod uniform în toate statele membre.”

4 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din această directivă prevede următoarele:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

5 Articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din directiva menționată prevede următoarele:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.”

6 Potrivit articolului 11 din Directiva 2006/112:

„După consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată [...], fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

Un stat membru care își exercită opțiunea prevăzută la primul paragraf poate adopta orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea prezentei dispoziții.”

7 Articolul 131 din această directivă prevede următoarele:

„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.”

8 Articolul 132 alineatul (1) din directiva menționată prevede următoarele:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(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;

[...]

(i) educația copiilor și a tinerilor, învățământul colar 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;

[...]”

Dreptul Regatului Unit

9 Anexa 9 grupa 16 din Value Added Tax Act 1994 (Legea din 1994 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea din 1994”), prin care articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 a fost transpus în dreptul intern, prevede că sunt scutite:

„[...]”

1 Prestarea de servicii efectuată de un grup independent de persoane, atunci când sunt întrunite cumulativ următoarele condiții:

(a) fiecare dintre persoanele respective este o persoană care desfășoară o activitate («activitatea relevantă») scutită de TVA sau în relație cu care persoana respectivă nu este impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva [2006/112];

(b) prestarea de servicii se efectuează în scopul prestării către membrii grupului a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activităților relevante;

(c) grupul se rezumă la a solicita membrilor săi rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile comune efectuate și

(d) scutirea prestării nu este susceptibilă să cauzeze denaturări ale concurenței”.

10 Anexa 9 grupa 6 din Legea din 1994 prevede scutirea prestărilor de servicii de învățământ.

11 Articolul 7 A din această lege, intitulat „Locul prestării serviciilor”, prevede:

„(1) Prezentul articol se aplică în cadrul determinării, în scopul prezentei legi, a părții în care

sunt prestate serviciile.

(2) O prestare de servicii este considerată a avea loc

(a) în țara în care este stabilit beneficiarul serviciilor în cazul în care acesta este un profesionist relevant și,

(b) în celelalte cazuri, în țara în care este stabilit prestatorul.

(3) Locul furnizării unui drept la prestarea de servicii este considerat a fi locul în care prestațiile de servicii ar fi considerate efectuate dacă ar fi furnizate de prestatorul dreptului beneficiarului acestui drept (indiferent dacă acest drept este sau nu este exercitat) și, în acest scop, un drept la prestarea de servicii include orice drept, opțiune sau prioritate privind prestarea de servicii, precum și un drept care decurge dintr-un drept la prestarea de servicii.

(4) În sensul prezentei legi, o persoană este un profesionist relevant în raport cu o prestare de servicii dacă această persoană:

(a) este o persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva [2006/112],

(b) este înscrisă în registru potrivit dispozițiilor prezentei legi,

(c) este înregistrată în scopuri de TVA în conformitate cu legea unui alt stat membru decât Regatul Unit, [...]

[...]

și dacă serviciile nu sunt prestate în favoarea acestei persoane în scopuri pur private,

[...]”

12 Articolul 8 din legea menționată, care prevede mecanismul taxării inverse, prevede următoarele:

„(1) Atunci când serviciile sunt prestate de o persoană stabilită într-o altă țară decât Regatul Unit în cazurile în care se aplică prezentul alineat, prezenta lege își produce efectele ca și cum (în loc de a avea un serviciu prestat de această persoană)

(a) un serviciu ar fi prestat de beneficiar în Regatul Unit în cadrul sau în scopul activității sale economice, și

(b) prestarea de servicii ar fi o prestare de servicii taxabilă.

(2) Alineatul (1) de mai sus se aplică

(a) dacă beneficiarul este un profesionist relevant stabilit în Regatul Unit și

(b) dacă locul prestației serviciilor se situează pe teritoriul Regatului Unit, iar, atunci când prestarea de servicii intră sub incidența paragrafelor 1 sau 2 din anexa 4A, beneficiarul este înscris în registru în conformitate cu prezenta lege.

(3) Presta?iile care sunt considerate ca fiind efectuate de beneficiar în temeiul alineatului (1) de mai sus nu trebuie s? fie luate în considerare ca presta?ii furnizate de acesta din urm? în cadrul determin?rii dreptului s?u de deducere a taxei pl?tite în amonte în aplicarea articolului 26 alineatul (1).

[...]"

13 În ceea ce prive?te de no?iunea grup de persoane care pot fi considerate o persoan? impozabil? unic? în scopuri de TVA (denumit în continuare „grup TVA”), Regatul Unit, utilizând posibilitatea prev?zută la articolul 11 din Directiva 2006/112, a adoptat articolul 43 din Legea din 1994, potrivit c?ruia:

„(1) În cazul în care, în temeiul [articolelor 43A-43D], anumite persoane juridice sunt tratate ca membre ale unui grup, orice activitate desf??urat? de un membru al grupului este considerat? ca fiind desf??urat? de membrul reprezentativ ?i

(a) nu trebuie luate în considerare presta?rile de servicii sau livr?rile de bunuri efectuate de un membru al grupului în favoarea altui membru al grupului,

(b) orice livrare de bunuri sau prestare de servicii care nu intr? sub inciden?a literei (a) de mai sus ?i care constituie o livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuat? de un membru al grupului sau în favoarea acestuia este tratat? ca fiind efectuat? de membrul reprezentativ sau în favoarea acestuia ?i

(c) orice sum? reprezentând TVA pl?tit? ori datorat? de c?tre un membru al grupului la achizi?ionarea de bunuri din alt stat membru sau la importul de bunuri dintr?o ?ar? care nu este stat membru este considerat? pl?tit? sau datorat? de c?tre membrul reprezentativ, iar bunurile sunt tratate,

(i) în cazul bunurilor achizi?ionate din alt stat membru, în sensul articolului 73 alineatul (7), ?i

(ii) în cazul bunurilor importate dintr?o ?ar? care nu este stat membru, în acest sens ?i în sensul prevederilor articolului 38,

ca fiind achizi?ionate sau, dup? caz, importate de membrul reprezentativ, iar to?i membrii grupului r?spund în solidar pentru orice sum? de TVA datorat? de membrul reprezentativ.”

14 Potrivit articolului 43 alineatul (1)AA din această lege, atunci când:

„(a) este relevant, în sensul oric?rei prevederi a prezentei legi sau a unui act normativ subsecvent (denumit în continuare «dispozi?ia relevant?»), dac? persoana care efectueaz? sau în beneficiul c?reia se efectueaz? o livrare de bunuri sau o prestare de servicii sau persoana care a achizi?ionat sau a importat bunuri este o persoan? care întrune?te anumite caracteristici,

(b) litera (b) sau (c) a alineatului (1) de mai sus se aplic? tuturor livr?rilor de bunuri, presta?rilor de servicii, achizi?iilor sau importurilor ?i

(c) exist? o diferen?? susceptibil? s? fie determinant? în sensul dispozi?iei relevante între

(i) descrierea aplicabil? membrului reprezentativ ?i

(ii) descrierea aplicabil? organismului care (în afar? de prezentul articol) ar fi considerat, în sensul prezentei legi, ca efectuând livrarea de bunuri, prestarea de servicii, achizi?ia sau importul

sau, dac? este cazul, ca fiind persoana care beneficiaz? de presta?ie,

prevederea relevant? produce efecte în rela?ie cu respectiva livrare de bunuri, prestare de servicii, achizi?ie sau import ca ?i cum singura descriere aplicabil? membrului reprezentativ ar fi descrierea aplicabil? în fapt acestui organism.”

15 Articolul 43 alineatul (1)AB din legea men?ionat? prevede urm?toarele:

„Alineatul (1AA) de mai sus nu se aplic? atunci când aspectul determinant în sensul prevederii relevante este dac? persoana este sau nu o persoan? impozabil?.”

Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

16 KIC este societatea holding a grupului Kaplan, care presteaz? servicii de învățământ ?i de dezvoltare a carierelor. Acest grup num?r? nou? filiale, toate stabilite în Regatul Unit (denumite în continuare „institu?iile Kaplan”), fiecare dintre ele conducând o institu?ie de învățământ superior în Regatul Unit (denumite în continuare „institu?iile interna?ionale”), în cadrul unei cooper?ri cu una sau mai multe universit?i britanice.

17 Institu?iile Kaplan beneficiaz?, pentru serviciile de învățământ prestate studen?ilor, de scutirea de TVA prev?zută la articolul 132 alineatul (1) litera (i) din Directiva 2006/112.

18 Dintre institu?iile interna?ionale, opt sunt de?inute în propor?ie de 100 % de KIC. Ultima institu?ie, University of York International Pathway College, este de?inută în propor?ie de 55 % de Universitatea din York (Regatul Unit) ?i în propor?ie de 45 % de KIC.

19 Pe de alt? parte, KIC este membrul reprezentativ al unui grup TVA din care face parte de asemenea fiecare dintre institu?iile Kaplan, cu excep?ia University of York International Pathway College, întrucât aceasta din urmă nu este o filial? de?inută integral sau majoritar de KIC.

20 Fiecare institu?ie interna?ional? dispune de o structur? de gestiune ?i de guvernan?? proprie, compus? din reprezentan?i ai institu?iei Kaplan ?i ai universit?ii vizate.

21 Anterior lunii octombrie 2014, între agen?ii educativi de recrutare ai institu?iilor Kaplan ?i KIC se încheiau contracte în Regatul Unit, această din urmă societate aflându-se astfel în contact direct cu ace?ti agen?i, în scopul recrutării în străinătate de studen?i pentru institu?iile interna?ionale. Agen?ii men?iona?i beneficiau de ajutorul unor birouri de reprezentare, care le furnizau o sus?inere opera?ional? ?i care se aflau pe principalele pie?e vizate, ?i anume China, Hong Kong, India ?i Nigeria. Aceste birouri de reprezentare erau membre ale grupului Kaplan, cu excep?ia unui birou situat în Vietnam, ?i prestau servicii către KIC în schimbul unei plă?i. KIC era, pentru serviciile prestate de birourile de reprezentare men?ionate ?i de agen?i, supus? TVA-ului în Regatul Unit, în cadrul mecanismului taxării inverse.

22 În luna octombrie 2014, grupul Kaplan a creat Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (denumit? în continuare „KPS”), o societate pe ac?iuni cu sediul în Hong Kong, de?inută în păr?i egale de nou? institu?ii Kaplan în calitate de membri. Aceasta are 20 de salaria?i ?i î?i desfășoar? activit??ile în cadrul unui contract de adeziune. Cu o singură excep?ie, KPS nu presteaz? servicii unor nemembri.

23 Începând din luna octombrie 2014, KPS își asumă responsabilități care erau exercitate anterior de KIC și centralizează anumite funcții care reveneau anterior acestei date birourilor de reprezentare. KPS gestionează de asemenea rețeaua birourilor de reprezentare din întreaga lume. Întrucât această rețea s-a extins, iar relațiile dintre KPS și aceste birouri s-au intensificat, acestea din urmă au de acum înainte ca misiunea să asigure gestiunea zilnică a agenților.

24 În plus, KPS este responsabil de gestiunea agenților în Asia de Est și de Sud-Est, ceea ce îi permite să presteze un serviciu agenților situați pe același fus orar cu piețele de recrutare ale instituțiilor internaționale. Acești agenți nu au o relație exclusivă cu KPS și sunt autorizați să lucreze, pe de o parte, cu concurenții instituțiilor Kaplan și, pe de altă parte, cu universitățile vizate. Pentru a-și îndeplini misiunea, agenții care lucrează pentru KPS beneficiază de un sprijin destinat să îi încurajeze să recomande instituțiile internaționale gestionate de instituțiile Kaplan.

25 Pentru serviciile pe care le prestează, agenții emit facturi către KPS, care le plătește direct. Serviciile prestate de agenți societății KPS, de birourile de reprezentare societății KPS și de KPS nu sunt supuse TVA-ului. KPS emite o factură distinctă în ceea ce privește sumele datorate agenților pentru serviciile prestate fiecărei instituții Kaplan în cauză, deși KIC este membrul reprezentativ al grupului TVA al cărui membre sunt aceste instituții. Fiecare instituție Kaplan plătește serviciile prestate de KPS, precum și pe cele prestate de birourile de reprezentare.

26 Litigiul principal are ca obiect trei tipuri de servicii, care sunt considerate, în temeiul dreptului național, ca fiind prestate de KPS în favoarea KIC ca membru reprezentativ al grupului TVA: în primul rând, serviciile prestate de agenți societății KPS, în al doilea rând, serviciile prestate de birourile de reprezentare societății KPS și, în al treilea rând, activități cum ar fi, printre altele, susținerea agenților de către KPS.

27 Printr-o acțiune introdusă la First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera Fiscală)], Regatul Unit, KIC contestă două decizii adoptate de administrația fiscală și vama a Regatului Unit, în temeiul cărora serviciile care sunt considerate ca fiind prestate de KPS nu intră în domeniul de aplicare al scutirii de TVA prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 și sunt, în consecință, supuse TVA-ului.

28 KIC susține, astfel, că aceste servicii intră în domeniul de aplicare al scutirii prevăzute de această dispoziție și că, în consecință, ea nu este obligată, în calitate de membru reprezentativ al grupului TVA, să plătească TVA-ul datorat pentru aceste prestații de servicii în cadrul mecanismului taxării inverse. Serviciile care erau anterior prestate de agenți și de birourile de reprezentare în favoarea KIC și care erau supuse TVA-ului sunt de acum înainte, potrivit societății KIC, scutite de TVA ca urmare a creării societății KPS.

29 First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera Fiscală)] precizează că există motive comerciale care justifică crearea societății KPS la Hong Kong și că nu se susține că această entitate ar fi artificială sau că ar constitui un abuz de drept.

30 Această instanță arată de asemenea că nu se contestă că KPS prestează membrilor săi, și anume instituțiile Kaplan, serviciile direct necesare exercitării activităților lor scutite și că KPS se limitează la a solicita de la membrii săi rambursarea exactă a părții din cheltuielile angajate în comun care le revine.

31 Or, litigiul principal nu poate, potrivit instanței de trimitere, să fie soluționat decât printr-o interpretare a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112.

32 În aceste condiții, First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera

Fiscal?)) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Care este domeniul de aplicare teritorial al scutirii prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 [...]? În special [...], această scutire se aplic? ?i unui grup independent de persoane care este stabilit într?un alt stat membru decât statul membru sau statele membre ale membrilor grupului independent de persoane? În cazul unui r?spuns afirmativ, [...] această scutire se aplic? ?i unui grup independent de persoane care este stabilit în afara [Uniunii Europene]?

2) Dacă scutirea în favoarea grupurilor independente de persoane este, în principiu, aplicabil? unei entit??i stabilite în alt stat membru decât cel sau cele în care sunt stabili?i membrii grupului independent de persoane ?i de asemenea unui grup independent de persoane stabilit în afara [Uniunii Europene], cum ar trebui aplicat criteriul conform c?ruia scutirea nu ar trebui s? fie susceptibil? de a cauza denatur?ri ale concuren?ei? În special:

a) acest criteriu se aplic? în cazul unor posibile denatur?ri ale concuren?ei care afecteaz? al?i beneficiari ai unor servicii asem?n?toare care nu sunt membri ai grupului independent de persoane sau se aplic? numai unor posibile denatur?ri care afecteaz? al?i poten?iali prestatori alternativi de servicii c?tre membrii grupului independent de persoane?

b) dacă acest criteriu se aplic? numai în cazul altor beneficiari, poate exista o posibilitate real? de denaturare a concuren?ei dac? al?i beneficiari, care nu sunt membri ai grupului independent de persoane, pot fie s? adere la grupul independent de persoane, fie s? î?i înfiin?eze propriul grup independent de persoane pentru a ob?ine servicii asem?n?toare sau economii echivalente de TVA prin alte metode (precum înfiin?area unei sucursale în statul membru sau în statul ter? respectiv)?

c) dacă acest criteriu se aplic? numai altor prestatori, posibilitatea real? de denaturare a concuren?ei trebuie evaluat? analizând dac? grupul independent de persoane se poate baza pe p?strarea clientelei membrilor s?i, independent de posibilitatea de a beneficia de scutirea de TVA – prin urmare, trebuie evaluat? în raport cu accesul prestatorilor alternativi la pia?a na?ional? pe care sunt stabili?i membrii grupului independent de persoane? În cazul unui r?spuns afirmativ, este relevant dac? grupul independent de persoane se poate baza pe p?strarea clientelei membrilor s?i pentru c? ace?tia fac parte din acela?i grup de societ??i?

d) posibilele denatur?ri ale concuren?ei ar trebui evaluate la nivel na?ional în raport cu prestatorii alternativi din statul ter? în care este stabilit grupul independent de persoane?

e) sarcina probei pentru stabilirea probabilit??ii denatur?rii revine autorit??ii fiscale din Uniune care aplic? Directiva [2006/112]?

f) este necesar ca autoritatea fiscal? din Uniune s? solicite o evaluare, efectuat? de un expert, a pie?ei statului ter? în care este stabilit grupul independent de persoane?

g) poate fi stabilit? existen?a unei posibilit??i reale de denaturare prin identificarea unei pie?e comerciale în statul ter??

3) Se poate aplica scutirea pentru grupuri independente de persoane în circumstan?ele prezentei cauze, în care membrii grupului independent de persoane sunt lega?i între ei prin leg?turi economice, financiare sau organiza?ionale?

4) Se poate aplica scutirea pentru grupuri independente de persoane în situa?ia în care

membrii au format un grup TVA care constituie o persoană impozabilă unică? Are vreo incidență faptul că KIC, membrul reprezentativ al grupului (potrivit dreptului intern) îi sunt prestate serviciile, nu este membru al grupului independent de persoane? Și, în cazul unui răspuns afirmativ, este această incidență înțelesă de dispozițiile de drept național care prevăd că membrul reprezentativ trebuie să aibă caracteristicile și statutul de membru al grupului independent de persoane în scopul aplicării scutirii pentru grupurile independente de persoane?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la a treia și la a patra întrebare

33 Prin intermediul celei de a treia și al celei de a patra întrebări, care trebuie examinate împreună și în primul rând, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută de această dispoziție se aplică serviciilor prestate de un grup independent de persoane al cărui membri formează un grup TVA, în sensul articolului 11 din această directivă, atunci când aceste servicii sunt prestate acestui grup TVA. În cazul unui răspuns afirmativ, această solicitare, pe de o parte, să se stabilească dacă împrejurarea că membrul reprezentativ al grupului TVA menționat nu este membru al acestui grup independent de persoane are vreo incidență asupra aplicării scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 și, pe de altă parte, dacă această incidență poate fi înțelesă de dispoziții ale dreptului național.

34 Cu titlu introductiv, trebuie subliniat că rezultatul din scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 că grupul independent de persoane este o persoană impozabilă de sine stătătoare, diferită de membrii săi. Astfel, reiese din însuși modul de redactare a acestei dispoziții că grupul independent de persoane este independent și că, prin urmare, acesta efectuează prestările sale de servicii în mod independent, în sensul articolului 9 din Directiva 2006/112. În plus, dacă prestările de servicii efectuate de grupul independent de persoane nu ar fi prestări de servicii efectuate de o persoană impozabilă care acționează ca atare, ele nu ar fi supuse TVA-ului, în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112. În consecință, aceste servicii nu ar putea face obiectul unei scutiri, precum cea menționată la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din această directivă (Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punctul 61).

35 Trebuie de asemenea amintit că, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, statele membre scutesc 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 plății lor din cheltuielile comune, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței.

36 În această privință, din cuprinsul considerentelor (25) și (35) ale Directivei 2006/112 reiese că aceasta urmărește armonizarea bazei de impozitare a TVA-ului și că scutirile de această taxă reprezintă noțiuni autonome de drept al Uniunii care, astfel cum Curtea s-a pronunțat deja în acest sens, trebuie replasate în contextul general al sistemului comun de TVA instituit de directiva menționată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 noiembrie 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, punctul 29 și jurisprudența citată).

37 Pe de altă parte, reiese dintr-o jurisprudență constantă că termenii folosiți pentru a desemna scutirile de TVA prevăzute la articolul 132 din Directiva 2006/112 sunt de strictă interpretare, întrucât aceste scutiri constituie excepții de la principiul general potrivit căruia fiecare serviciu prestat cu titlu oneros de o persoană impozabilă este supus acestei taxe. Totuși,

interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele următoare de scutiri respective și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun de TVA. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 132 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte. Jurisprudența Curții nu are drept obiectiv să impună o interpretare care ar face scutirile prevăzute cvasiinaplicabile în practică (Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punctul 50 și jurisprudența citată).

38 În ceea ce privește modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, scutirea prevăzută de această dispoziție vizează, după cum s-a amintit la punctul 35 din prezenta hotărâre, prestările de servicii efectuate de grupurile autonome de persoane în beneficiul membrilor lor. Or, din acest mod de redactare nu reiese că serviciile pe care astfel de grupuri le prestează membrilor lor sunt excluse din domeniul de aplicare al acestei scutiri atunci când aceștia din urmă formează un grup TVA, în sensul articolului 11 din Directiva 2006/112. Cu toate acestea, înănd seama de însăși formularea articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, formarea unui asemenea grup TVA nu poate avea drept consecință extinderea aplicării scutirii menționate la servicii prestate unor entități care nu sunt membre ale grupului independent de persoane.

39 Conform unei jurisprudențe constante, 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 următoare de reglementarea din care face parte această dispoziție (Hotărârea din 20 noiembrie 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, punctul 33 și jurisprudența citată).

40 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 grupurile independente de persoane ai căror membri desfășoară activități de interes general (Hotărârea din 21 septembrie 2017, Comisia/Germania, C-616/15, EU:C:2017:721, punctul 44).

41 Or, acest context nu lasă să reiasă elemente care ar exclude de la această scutire grupurile independente de persoane ai căror membri formează un grup TVA în sensul articolului 11 din Directiva 2006/112, cu condiția însă ca toți membrii acestui grup să exercite activități de interes general.

42 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 21 septembrie 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, punctul 28 și jurisprudența citată).

43 Astfel, prestările de servicii efectuate de un grup independent de persoane 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 activităților de interes general vizate la articolul 132 din această directivă (Hotărârea din 21 septembrie 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, punctul 29 și jurisprudența citată).

44 În aceste condiții, este necesar să se constate că într-una, în principiu, sub incidența scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din directiva menționată serviciile pe care un grup independent de persoane le prestează membrilor săi care formează un grup TVA, atunci când aceste prestări de servicii contribuie direct la exercitarea activităților de interes general prevăzute

la articolul 132 din această directivă. În schimb, această scutire nu se poate aplica prestărilor de servicii de care beneficiază membrii unui grup TVA care nu sunt de asemenea membri ai grupului independent de persoane care desfășoară astfel de activități de interes general.

45 În această privință trebuie amintit că punerea în aplicare a regimului prevăzut la articolul 11 din Directiva 2006/112 presupune ca reglementarea națională adoptată în temeiul acesteia să autorizeze persoanele, în special societățile, care prezintă legături financiare, economice și organizaționale să înceteze să fie considerate persoane impozabile separate în scopuri de TVA pentru a fi considerate o persoană impozabilă unică. Astfel, atunci când un stat membru face aplicarea acestei dispoziții, persoana sau persoanele subordonate în sensul aceleiași dispoziții nu pot fi considerate persoană impozabilă sau persoane impozabile în sensul articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva 2006/12 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 mai 2008, *Ampliscientifica și Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 19).

46 Rezultă că asimilarea cu o persoană impozabilă unică exclude ca membrii grupului TVA să continue să depună separat declarații privind TVA-ul și să fie identificați în continuare, atât în cadrul grupului, cât și în afara acestuia, ca persoane impozabile, dat fiind că numai persoana impozabilă unică este autorizată să depună declarațiile menționate. În consecință, într-o astfel de situație, prestațiile de servicii efectuate de un terț în favoarea unui membru al unui grup TVA trebuie să fie considerate, în scopuri de TVA, ca fiind efectuate nu în favoarea acestui membru, ci a grupului TVA însuși căruia acesta îi aparține (Hotărârea din 17 septembrie 2014, *Skandia America (USA)*, filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 29).

47 În consecință, în scopuri de TVA, serviciile furnizate de un grup independent de persoane membrilor unui grup TVA nu pot fi considerate ca fiind furnizate individual acestor membri, ci trebuie să fie considerate ca fiind furnizate grupului TVA în ansamblul său (a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 septembrie 2014, *Skandia America (USA)*, filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 30).

48 Rezultă că asemenea servicii sunt considerate a fi prestate în favoarea grupului TVA respectiv în ansamblul său, prin urmare, și în favoarea entității reprezentative a grupului TVA. Astfel, în ipoteza în care această din urmă entitate nu ar fi de asemenea membru a grupului independent de persoane, aplicarea scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 ar avea loc în beneficiul unor nemembri ai grupului independent de persoane.

49 Or, această dispoziție nu vizează expres decât serviciile pe care grupurile independente de persoane le prestează în favoarea membrilor lor. Acest lucru nu se întâmplă în cazul serviciilor pe care un grup independent de persoane le prestează în favoarea unui grup TVA al cărui membri nu sunt cu toții și membri ai acestui grup independent de persoane. Ținând seama de formularea precisă a condițiilor de scutire, orice interpretare care ar extinde domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 ar fi incompatibilă cu finalitatea acestei dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iunie 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, punctul 14).

50 În această privință este necesar să se arate că, în lumina considerațiilor care figurează la punctele 36 și 49 din prezenta hotărâre, această concluzie nu poate fi repusă în discuție de dispoziții ale dreptului național care prevăd că membrul reprezentativ al unui grup TVA are caracteristicile și statutul membrilor grupului independent de persoane în cauză în scopul aplicării scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112. Astfel, întrucât această scutire constituie o noțiune autonomă a dreptului Uniunii, aplicarea sa este supusă condiției ca toți membrii grupului TVA să fie efectiv membri ai respectivului grup independent de persoane. În cazul neîndeplinirii acestei condiții, dispozițiile menționate ale dreptului național nu pot conduce la aplicarea scutirii amintite.

51 În consecință, în măsura în care din decizia de trimitere reiese că grupul independent de persoane în discuție în litigiul principal a prestat servicii cu titlu oneros unui grup TVA și că unul dintre membrii grupului TVA respectiv nu era membru al acestui grup independent de persoane, acest din urmă grup nu poate beneficia de scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, iar prestarea unor asemenea servicii constituie o operațiune impozabilă, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112.

52 Această constatare nu este repusă în discuție de Hotărârea din 20 noiembrie 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), în care Curtea a statuat în esență, la punctele 42-44 din aceasta, că scutirea de TVA prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din Așasea 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), care corespunde articolului 131 și articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, nu este supusă condiției ca prestările de servicii în cauză să fie oferite exclusiv membrilor grupului independent de persoane vizat. Aceasta implică, pe de o parte, faptul că sunt scutite, în conformitate cu această dispoziție, numai serviciile prestate în favoarea membrilor acestui grup independent de persoane, în măsura în care aceste servicii rămân prestate în cadrul obiectivelor pentru care un asemenea grup independent de persoane a fost creat și sunt, așadar, oferite în conformitate cu obiectul acestuia. Pe de altă parte, serviciile prestate în favoarea unor persoane care nu sunt membre ale grupului independent de persoane menționat nu pot beneficia de această scutire, din moment ce asemenea prestări de servicii nu intră în domeniul de aplicare al respectivei scutiri și rămân supuse TVA-ului, conform articolului 2 alineatul (1) din această directivă.

53 Astfel, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 20 noiembrie 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), serviciile în cauză erau prestate, pe de o parte, în favoarea membrilor grupului independent de persoane respectiv și, pe de altă parte, unor persoane care nici nu erau membre ale acestuia, nici nu formau, împreună cu membrii acestui grup independent de persoane, un grup TVA, în sensul articolului 11 din Directiva 2006/112. În acea cauză nu exista niciun risc de extindere a domeniului de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din Așasea directivă 77/388.

54 Or, în prezenta cauză, întrucât prestările de servicii efectuate de un grup independent de persoane în favoarea unui membru al unui astfel de grup TVA trebuie să fie considerate, în scopuri de TVA, ca fiind efectuate nu în favoarea acestui membru, ci a grupului TVA din care acesta face parte, domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 riscă să fie extins, cu excepția cazului în care toți membrii acestui grup TVA sunt de asemenea membri ai grupului independent de persoane respectiv.

55 Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la a treia și la a patra întrebare că articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută de această dispoziție nu este aplicabilă serviciilor prestate de un

grup independent de persoane în favoarea unui grup TVA, în sensul articolului 11 din această directivă, în condițiile în care membrii acestui din urmă grup nu sunt cu toți membri ai respectivului grup independent de persoane. Existența unor dispoziții de drept național care prevăd că membrul reprezentativ al unui asemenea grup TVA are caracteristicile și statutul membrilor grupului independent de persoane vizat, în scopul aplicării scutirii prevăzute în favoarea grupurilor independente de persoane, nu are nicio incidență în această privință.

Cu privire la prima și la a doua întrebare

56 Ținând seama de răspunsul dat la a treia și la a patra întrebare, nu este necesar să se răspundă la prima și la a doua întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

57 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

Articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008, trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută de această dispoziție nu este aplicabilă serviciilor prestate de un grup independent de persoane în favoarea unui grup de persoane care pot fi considerate o persoană impozabilă unică, în sensul articolului 11 din această directivă, în condițiile în care membrii acestui din urmă grup nu sunt cu toți membri ai respectivului grup independent de persoane. Existența unor dispoziții de drept național care prevăd că membrul reprezentativ al unui asemenea grup de persoane care pot fi considerate o persoană impozabilă unică are caracteristicile și statutul membrilor grupului independent de persoane vizat, în scopul aplicării scutirii prevăzute în favoarea grupurilor independente de persoane, nu are nicio incidență în această privință.

Semnături

* Limba de procedură: engleza.