

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a opta)

22 septembrie 2022(*)

„Trimitere preliminar? – Fiscalitate – Taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 98 – Posibilitatea statelor membre de a aplica o cot? redus? de TVA anumitor livr?ri de bunuri ?i prest?ri de servicii – Anexa III punctul 14 – No?iunea «drepturi de utilizare a instala?iilor sportive» – S?li de sport – Îndrumare individual? sau de grup”

În cauza C?330/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Rechtbank van eerste aanleg Oost?Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunalul de Prim? Instan?? din Flandra de Est, Sec?ia Gent, Belgia), prin decizia din 20 mai 2021, primit? de Curte la 27 mai 2021, în procedura

The Escape Center BVBA

împotriva

Belgische Staat

CURTEA (Camera a opta),

compus? din domnul N. Jääskinen, pre?edinte de camer?, domnii M. Safjan ?i M. Gavalec (raportor), judec?tori,

avocat general: domnul A. M. Collins,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru The Escape Center BVBA, de H. Vandenberg, advocaat;
- pentru guvernul belgian, de P. Cottin, J.?C. Halleux ?i C. Pochet, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul neerlandez, de M. K. Bulterman ?i A. Hanje, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul finlandez, de M. Pere, în calitate de agent;
- pentru Comisia European?, de P. Carlin ?i W. Roels, în calitate de agen?i;

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 98 alineatul (2) coroborat cu punctul 14 din anexa III la 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între The Escape Center BVBA, operatorul unei săli de sport, pe de o parte, și Belgische Staat (Statul belgian), pe de altă parte, în legătură cu aplicarea cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată (TVA) activităților acestei societăți.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 În temeiul articolului 96 din Directiva TVA, statele membre aplică o cotă standard a TVA-ului, care este fixată de fiecare stat membru și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.

4 Articolul 97 din această directivă prevede că cota standard nu poate fi mai mică de 15 %.

5 Articolul 98 alineatele (1) și (2) din directiva menționată prevede:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[...]”

6 Anexa III la Directiva TVA, care cuprinde lista livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse de TVA prevăzute la articolul 98 din aceasta, conține la punctul 14:

„[D]repturile de utilizare a instalațiilor sportive”.

Dreptul belgian

7 Potrivit articolului 37 alineatul 1 din Legea din 3 iulie 1969 de instituire a Codului taxei pe valoarea adăugată, Regele stabilește cotele acestei taxe și decide încadrarea bunurilor și serviciilor la aceste cote, ținând cont de reglementările în materie emise de Uniunea Europeană.

8 Articolul 1 din Decretul regal nr. 20 din 20 iulie 1970 de stabilire a cotelor taxei pe valoarea adăugată și de clasificare a bunurilor și serviciilor în funcție de aceste cote prevede că cota standard de TVA aplicabilă bunurilor și serviciilor vizate de codul menționat este stabilită la 21 % și că, prin derogare de la acest principiu, se impozitează la cota redusă de 6 % bunurile și serviciile incluse în tabelul A din anexa la acest decret regal. Articolul menționat prevede însă că această cotă redusă nu poate fi aplicată dacă serviciile menționate în tabelul A constituie un element accesoriu al unui acord complex care are ca obiect principal alte servicii.

9 În conformitate cu secțiunea XXVIII din tabelul A din anexa la decretul regal menționat, este supus cotei de 6 % „[a]cordarea dreptului de acces la unități destinate culturii, sportului sau divertismentului, precum și acordarea dreptului de utilizare a acestora”.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

10 The Escape Center, societate care urmărește un scop lucrativ și plătitoare de TVA pentru activitatea „săli de sport”, acordă persoanelor accesul în spațiile sale în care acestea pot utiliza echipamentele pentru a-și îmbunătăți condiția fizică și a-și dezvolta musculatura. Utilizarea echipamentelor sportive are loc fie în mod individual, fie în grup, cu îndrumare limitată sau fără. Societatea oferă de asemenea programe de antrenament personalizate și cursuri de grup.

11 Această societate a declarat întotdeauna, pentru activitatea sa, TVA de 21 %. Cu toate acestea, înănd seama de jurisprudența națională în materie de TVA, stabilită într-o cauză la care nu fusese parte, aceasta a considerat că pentru activitatea sa totală se aplică cota redusă de TVA de 6 % în locul cotei normale de TVA de 21 %.

12 The Escape Center a solicitat, prin urmare, rambursarea diferenței de 15 % de TVA pentru perioada dintre anul 2015 și primul trimestru din anul 2018, și anume 48 622,64 euro. Întrucât nu împărtășește acest punct de vedere, administrația fiscală a adresat, la 25 martie 2019, o decizie de regularizare pe care această societate a contestat-o în fața instanței de trimitere, Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra de Est, Secția Gent, Belgia).

13 Această instanță arată că practica administrației fiscale belgiene nu este uniformă în ceea ce privește cota de TVA care trebuie aplicată activității operatorilor care administrează săli de sport. Astfel, anumiți inspectori ar considera că trebuie să se aplice cota standard de 21 % pentru ansamblul acestor activități, în timp ce alți inspectori ar accepta aplicarea cotei reduse de 6 % sau a unei cote de TVA medii, pe baza unei defalcări a diferitelor activități supuse respectiv acestor două cote.

14 În plus, potrivit instanței de trimitere, administrația fiscală neerlandeză ar admite, la rândul său, că servicii precum oferirea de cursuri, instrucțiuni sau asigurarea unei îndrumări se încadrează în noțiunea de „oferire a ocaziei de a face sport”, care face obiectul unei cote reduse de TVA. De asemenea, această instanță arată că tinde să statueze, în lumina jurisprudenței Curții în Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), că dreptul de utilizare a instalațiilor sportive intră sub incidența cotei reduse de TVA, chiar dacă o îndrumare individuală sau de grup completează prestația.

15 În aceste condiții, Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunalul de Primă Instanță din Flandra de Est, Secția Gent), apreciind că soluționarea litigiului cu care este sesizat necesită interpretarea dispozițiilor din Directiva TVA, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 98 alineatul (2) din Directiva [TVA] coroborat cu punctul 14 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că dreptul de utilizare a instalațiilor sportive intră sub incidența cotei reduse de TVA numai dacă nu se oferă și îndrumare individuală sau de grup?”

Cu privire la întrebarea preliminară

16 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 14 din anexa III la

această directivă trebuie interpretată în sensul că o prestare de servicii care constă în acordarea dreptului de utilizare a instalațiilor sportive ale unei săli de sport și în furnizarea de îndrumare individuală sau de grup poate fi supusă unei cote reduse de TVA.

17 În temeiul articolului 96 din Directiva TVA, fiecare stat membru aplică aceeași cotă standard de TVA livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii.

18 Prin derogare de la acest principiu, articolul 98 alineatul (1) din această directivă recunoaște statelor membre posibilitatea de a aplica una sau două cote reduse de TVA. Potrivit articolului 98 alineatul (2) primul paragraf din directiva menționată, cotele reduse de TVA pot fi aplicate numai livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III la această directivă.

19 Punctul 14 din anexa III la Directiva TVA permite statele membre să aplice o cotă redusă de TVA „drepturilor de utilizare a instalațiilor sportive”.

20 Directiva TVA nu conține o definiție a noțiunii „drepturile de utilizare a instalațiilor sportive” și Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1) nu prevede o definiție a acestei noțiuni. În plus, nici Directiva TVA, nici Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu conțin o trimitere la dreptul statelor membre în această privință, astfel încât noțiunea menționată trebuie să facă obiectul unei interpretări autonome și uniforme (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 octombrie 2015, Sudačor, C-174/14, EU:C:2015:733, punctele 53 și 54).

21 Or, Curtea a interpretat deja noțiunea „drepturile de utilizare a instalațiilor sportive”, care figurează la punctul 14 din anexa III la Directiva TVA, în sensul că trebuie înțeleasă ca referindu-se atât la drepturile de utilizare a instalațiilor destinate practicării sportului și educației fizice, cât și la utilizarea lor în acest scop (Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 65).

22 Prin urmare, pot intra sub incidența punctului 14 din anexa III la această directivă prestațiile de servicii legate de utilizarea acestor instalații și necesare practicării sporturilor și educației fizice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 66).

23 Astfel cum subliniază Comisia, această constatare este conformă cu opțiunea legiuitorului Uniunii de a încuraja mai degrabă exercitarea efectivă a sportului și a educației fizice decât de a pune accentul pe exercitarea unui drept de acces la instalațiile sportive. Într-adevăr, obiectivul acestei anexe III este de a face mai puțin costisitoare și deci mai accesibile pentru consumatorul final, care suportă în final TVA-ul, anumite prestații de servicii considerate deosebit de necesare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 aprilie 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, punctul 37 și jurisprudența citată) și, în acest context, punctul 14 din anexa menționată urmărește să promoveze practicarea activităților sportive și să le facă pe acestea din urmă accesibile particularilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 64).

24 De?i nu exist? nicio îndoial? c? accesul la o sal? de sport care confer? dreptul la utilizarea instala?iilor sportive, precum ?i îndrumarea noilor clien?i care vizeaz? utilizarea responsabil? a echipamentelor s?lii de sport respective într? sub inciden?a punctului 14 din anexa III la Directiva TVA, cu toate acestea, este necesar s? se arate c? The Escape Center propune, pe lâng? acest acces ?i dreptul de utilizare, îndrumare personalizat? ?i cursuri de grup. Prin urmare, este necesar s? se verifice dac? toate serviciile oferite de societatea respectiv? pot intra sub inciden?a punctului 14 din anexa III la această directiv?, în m?sura în care ar forma o presta?ie unic?.

25 În această privin??, trebuie amintit c? o „presta?ie unic?” exist? atunci când dou? sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana imposibil? consumatorului, considerat un consumator mediu, sunt atât de strâns legate între ele încât formeaz?, în mod obiectiv, o singur? presta?ie economic? indivizibil?, a c?rei descompunere ar avea un caracter artificial (Hot?rârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen ?i OV Bank, C?41/04, EU:C:2005:649, punctul 22, precum ?i Hot?rârea din 17 decembrie 2020, Franck, C?801/19, EU:C:2020:1049, punctul 25).

26 Situa?ia este identic? atunci când una sau mai multe presta?ii constituie presta?ia principal?, iar cealalt? sau celelalte presta?ii constituie una sau mai multe presta?ii accesorii care fac obiectul aceluia?i tratament fiscal precum presta?ia principal?. În special, o presta?ie trebuie s? fie considerat? accesorie unei presta?ii principale atunci când nu constituie pentru clientel? un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condi?ii de serviciul principal al prestatorului (Hot?rârea din 21 februarie 2008, Part Service, C?425/06, EU:C:2008:108, punctul 52, ?i Hot?rârea din 19 decembrie 2018, Mailat, C?17/18, EU:C:2018:1038, punctul 34).

27 În această privin??, este lipsit de importan?? faptul c?, în alte împrejur?ri, elementele care compun o astfel de opera?iune pot fi furnizate izolat ?i sunt considerate, în temeiul articolului 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, ca fiind distincte ?i independente (a se vedea în acest sens Ordonan?a din 19 ianuarie 2012, Purple Parking ?i Airparks Services, C?117/11, nepublicat?, EU:C:2012:29, punctul 31).

28 Pentru a aprecia dac? îndrumarea personalizat? ?i cursurile de grup, la care d? dreptul de asemenea accesul la sala de sport, constituie presta?ii accesorii acord?rii unui asemenea acces sau utiliz?rii instala?iilor sportive ale unei astfel de s?li, instan?a de trimitere trebuie s? identifice elementele caracteristice ale opera?iunii în cauz?, luând în considerare ansamblul împrejur?rilor în care aceasta se desf??oar? (Ordonan?a din 19 ianuarie 2012, Purple Parking ?i Airparks Services, C?117/11, nepublicat?, EU:C:2012:29, punctul 30, precum ?i jurispruden?a citat?).

29 De?i este de competen?a instan?ei de trimitere s? efectueze astfel de aprecieri, cu toate acestea, revine Cur?ii sarcina de a?i furniza acestei instan?e toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care îi pot fi utile (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 21 februarie 2013, Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, punctul 31 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 8 decembrie 2016, Stock’94, C?208/15, EU:C:2016:936, punctul 30).

30 În spe??, trebuie ar?tat c? Curtea a statuat deja c? presta?iile legate de practicarea sportului ?i a educa?iei fizice trebuie, în m?sura posibilului, s? fie luate în considerare în ansamblul lor (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 22 ianuarie 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C?55/14, EU:C:2015:29, punctul 25 ?i jurispruden?a citat?).

31 În această privin??, asemenea guvernului neerlandez, trebuie ar?tat c? anumite activit??i fizice efectuate în s?lile de sport necesit? în mod obligatoriu un antrenament care s? fac? posibil? practicarea lor sau acestea nu pot fi practicate decât în cadrul unui curs de grup. Prin urmare, accesul la o sal? de sport care ofer? practicarea unor astfel de activit??i fizice, antrenamentul individual ?i cursurile de grup la care confer? dreptul acest acces sunt elemente conexe care

formează, în principiu, o singură prestație. În schimb, astfel cum subliniază guvernul finlandez, nu aceasta va fi situația atunci când îndrumarea personalizată sau cursul de grup, efectuate în cadrul unei săli de sport, nu vizează antrenamentul sau îndrumarea obișnuită pentru anumite activități fizice, ci, în esență, predarea sau antrenarea unei discipline sportive.

32 Pe de altă parte, în măsura în care pachetele oferite clienților permit accesul atât la spațiile sălii de sport în care pot fi practicate sportul și educația fizică, cât și la cursurile de grup, fără nicio distincție în funcție de tipul de instalație efectiv utilizată și de eventuala participare la cursurile de grup, această împrejurare constituie un indiciu important al existenței unei prestații unice. În acest context, luarea în considerare a intenției fiecărui vizitator în legătură cu utilizarea infrastructurilor puse la dispoziție sau participarea la cursuri de grup oferite de operator ar fi contrară obiectivelor urmărite de sistemul TVA-ului de a asigura securitatea juridică, precum și aplicarea corectă și simplă a cotei reduse de TVA în ceea ce privește utilizarea instalațiilor sportive. În această privință, trebuie amintit că, pentru a facilita actele inerente aplicării TVA-ului, trebuie să se ia în considerare, mai puțin în cazuri excepționale, natura obiectivă a operațiunii în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punctele 32 și 36, precum și jurisprudența citată).

33 Astfel, sub rezerva aprecierii efectuate în final de instanța de trimitere, pare să reiasă din elementele de care dispune Curtea, așa cum au fost acestea prezentate în cererea de decizie preliminară, că îndrumarea personalizată și cursurile de grup, la care accesul la sala de sport gestionată de The Escape Center conferă dreptul, sunt accesorii dreptului de utilizare a instalațiilor sălii respective sau utilizării efective a acestora din urmă.

34 În plus, trebuie adăugat că, atunci când un stat membru decide să utilizeze posibilitatea, oferită de articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA, de a aplica o cotă redusă de TVA pentru o categorie de prestații prevăzută în anexa III la această directivă, statul respectiv, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului, are posibilitatea de a limita aplicarea acestei cote reduse de TVA la aspecte concrete și specifice acestei categorii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 28, precum și Hotărârea din 9 septembrie 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punctul 25 și jurisprudența citată).

35 Or, guvernul belgian arată că, prin articolul 1 din Decretul regal nr. 20 din 20 iulie 1970 și prin secțiunea XXVIII din tabelul A din anexa la acest decret regal, legiuitorul belgian a introdus o astfel de limitare pentru a prevedea aplicarea cotei reduse de TVA numai în cazul acordării dreptului de acces la instalații sportive și de utilizare a acestora, cu excluderea oricărei forme de îndrumare, personalizată sau nepersonalizată, precum și a oricărui antrenament sub formă de curs. Prin urmare, astfel cum ar preciza comentariul administrativ special privind exploatarea unui „Fitnesscenter”, adoptat la 24 iulie 1984, în cazul furnizării, de către operatorul unei săli de sport, a unei forme de persoane care practică acolo diferite activități, serviciile acestui operator ar fi supuse cotei standard de TVA.

36 Potrivit acestui guvern, o asemenea aplicare selectivă a cotei reduse de TVA îndeplinește dubla condiție rezultată din jurisprudența Curții, amintită la punctul 34 din prezenta hotărâre, potrivit căreia reglementarea națională, pe de o parte, trebuie să nu izoleze, în vederea aplicării cotei reduse, decât aspecte concrete și specifice ale categoriei de prestații în cauză și, pe de altă parte, trebuie să respecte principiul neutralității fiscale (Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 30, precum și Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 45).

37 Deși revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă este vorba, în speță, despre o aplicare selectivă a cotei reduse de TVA, din dosarul prezentat Curții reiese că nu aceasta pare

s? fie situa?ia.

38 Astfel, pe de o parte, dispozi?iile decretului regal men?ionat, la care face referire guvernul belgian, nu par s? determine mai precis, dintre prest?rile de servicii incluse în categoria cuprins? la punctul 14 din anexa III la Directiva TVA, pe cele c?rora li se aplic? cota redus? de TVA. Întrucât aceste dispozi?ii reproduc în esen?? con?inutul punctului 14 men?ionat din anexa III, ele nu ar putea fi considerate ca limitând aplicarea cotei reduse de TVA la aspecte concrete ?i specifice ale categoriei de presta?ii în cauz?.

39 Pe de alt? parte, în ceea ce prive?te comentariul administrativ special referitor la exploatarea unui „Fitnesscenter”, adoptat la 24 iulie 1984, trebuie ar?tat c? acesta din urm? nu pare s? reflecte decât o practic? administrativ?, întrucât guvernul belgian nu a sus?inut c? ar fi implementat o aplicare selectiv? a cotei reduse de TVA. În plus, în cererea sa de decizie preliminar?, instan?a de trimitere nu men?ioneaz? acest comentariu administrativ ?i prezint? o practic? administrativ? fiscal? neunitar? în ceea ce prive?te cota de TVA care trebuie aplicat? activit??ii operatorilor care administreaz? s?li de sport.

40 În final, revine instan?ei de trimitere sarcina de a verifica natura ?i domeniul de aplicare ale decretului regal men?ionat ?i ale comentariului respectiv în dreptul na?ional.

41 Având în vedere cele ce preced?, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 14 din anexa III la această directiv? trebuie interpretat în sensul c? o prestare de servicii care const? în acordarea dreptului de utilizare a instala?iilor sportive ale unei s?li de sport ?i în furnizarea de îndrumare individual? sau de grup poate fi supus? unei cote reduse a TVA?ului atunci când îndrumarea respectiv? este legat? de utilizarea acestor instala?ii ?i este necesar? practic?rii sportului ?i a educa?iei fizice sau în cazul în care această îndrumare este accesorie dreptului de a utiliza instala?iile men?ionate sau utiliz?rii efective a acestora.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

42 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea 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 opta) declar?:

Articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? coroborat cu punctul 14 din anexa III la această directiv?

trebuie interpretat în sensul c?

o prestare de servicii care const? în acordarea dreptului de utilizare a instala?iilor sportive ale unei s?li de sport ?i în furnizarea de îndrumare individual? sau de grup poate fi supus? unei cote reduse a taxei pe valoarea ad?ugat? atunci când îndrumarea respectiv? este legat? de utilizarea acestor instala?ii ?i este necesar? practic?rii sportului ?i a educa?iei fizice sau în cazul în care această îndrumare este accesorie dreptului de a utiliza instala?iile men?ionate sau utiliz?rii efective a acestora.

Semn?turi

* Limba de procedur?: neerlandeza.