

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MELCHIOR WATHELET

prezentate la 21 decembrie 2016(1)

Cauza C-633/15

London Borough of Ealing

împotriva

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[cerere de decizie preliminară formulată de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunalul de Primă Instanță [Camera fiscală], Regatul Unit)]

„TVA – Scutiri – Prestări de servicii strâns legate de sport – Excluderea scutirii în cazul unui risc de denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA-ului”

I – Introducere

1. Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 133 primul paragraf litera (d) și al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între London Borough of Ealing (municipalitatea londoneză Ealing) și Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (administrația fiscală și vamală a Regatului Unit, denumită în continuare „administrația fiscală”) cu privire la supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) a taxelor de intrare la instalațiile sportive percepute de municipalitatea londoneză din Ealing.

II – Cadru juridic

A – Dreptul Uniunii

3. Articolul 13 secțiunea A din Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri și sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „Așasea directivă”), intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, prevede următoarele:

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

[...]

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

[...]

(2) (a) Statele membre pot acorda altor organisme decât cele de drept public fiecare dintre scutirile prevăzute la alineatul (1) literele (b), (g), (h), (i), (l), (m) și (n) din prezentul articol sub rezerva respectării, în fiecare caz în parte, a uneia sau mai multora dintre următoarele condiții:

[...]

- este necesar ca scutirile să nu fie susceptibile de a cauza denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA.

[...]” [traducere neoficială]

4. În conformitate cu articolul 28 alineatul (3) litera (a) din această directivă, statele membre pot, pe parcursul perioadei de tranziție, să impoziteze în continuare operațiunile scutite în temeiul articolelor 13 sau 15 din directiva menționată, prevăzute în anexa E la aceasta.

5. La punctul 4 din această anexă figura scutirea prevăzută la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din A șasea directivă. Acest punct 4 a fost abrogat de la 1 ianuarie 1990 prin articolul 1 alineatul (1) punctul 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, denumită în continuare „A optsprezecea directivă”). Acest articol 1 alineatul (1) punctul 1 are următorul cuprins:

„A [șasea directivă] se modifică după cum urmează:

1) în anexa E, operațiunile prevăzute la punctele 1, 3-6, [...] se elimină începând cu 1 ianuarie 1990.

Statele membre care, la data de 1 ianuarie 1989, aplicau taxa pe valoarea adăugată tranzacțiilor enumerate la punctele 4 și 5 din anexa E sunt autorizate să aplice condițiile din articolul 13 secțiunea A alineatul (2) litera (a) ultima liniuă și serviciilor prestate și bunurilor livrate, prevăzute la articolul 13 A alineatul (1) literele (m) și (n), dacă aceste activități sunt realizate de organisme de drept public”. [traducere neoficială]

6. Directiva 2006/112 a abrogat și a înlocuit de la 1 ianuarie 2007, în conformitate cu articolele 411 și 413 din aceasta, legislația Uniunii în domeniul TVA-ului, în special A șasea directivă. Potrivit considerentelor (1) și (3) ale acestei directive, reformarea celei de A șasea directive era necesară în vederea prezentării tuturor dispozițiilor aplicabile într-o formă clară și logică, într-o structură și o formulare schimbate, fără a aduce, în principiu, modificări de fond. Dispozițiile din directiva menționată sunt astfel, în esență, identice cu dispozițiile corespunzătoare din A șasea directivă.

7. Articolul 13 alineatul (1) din directiva menționată prevede următoarele:

„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 132 alineatul (1) litera (m) din directiva menționată care figurează în capitolul 2 din titlul IX din aceasta, capitolul respectiv fiind intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, prevede următoarele:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

prestarea anumitor servicii strâns legate de sport și educația fizică de către organizații fără scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică”.

9. Potrivit articolului 133 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 [...] (m) și [...] sub rezerva respectării, în fiecare caz în parte, a uneia sau mai multora dintre următoarele condiții:

[...]

(d) este necesar ca scutirile să nu fie susceptibile de a cauza denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA.

Statele membre care, în temeiul anexei E la [Așasea directivă], la 1 ianuarie 1989 aplicau TVA operațiunilor prevăzute la articolul 132 alineatul (1) literele (m) și (n) pot aplica, de asemenea, condițiile prevăzute la primul paragraf litera (d), atunci când livrările de bunuri sau prestările de servicii respective de către organisme de drept public sunt scutite.”

B – *Dreptul din Regatul Unit*

10. Pe parcursul perioadei de tranziție, prevăzut la articolul 28 alineatul (3) din Așasea directivă, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord a impozitat în continuare prestările de servicii strâns legate de sport și de educația fizică de către organizații fără scop lucrativ. În temeiul Group 10 of Schedule 6 of the Value Added Tax Act 1983 (categoria 10 din anexa 6 la Legea privind taxa pe valoarea adăugată din 1983), doar două dintre aceste prestări de servicii erau scutite de TVA, și anume, pe de o parte, acordarea de către orice organizație cu sau fără scop lucrativ a dreptului de a participa la o competiție sportivă atunci când contraprestația acestui drept trebuie să fie alocată în totalitate finanțării premiului sau premiilor acordate în cadrul respectivului concurs și, pe de altă parte, acordarea de către o organizație fără scop lucrativ creat în scopuri sportive sau de activități fizice de petrecere a timpului liber a dreptului de a participa la o competiție într-un asemenea domeniu.

11. Începând cu 1 ianuarie 1994, Regatul Unit a scutit, cu câteva excepții, prestările de servicii sportive furnizate particularilor de organisme fără scop lucrativ. În conformitate cu Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (categoria 10 din anexa 9 la Legea privind taxa pe valoarea adăugată din 1994), această scutire se poate aplica:

„1. Acordării unui drept de a participa la un concurs în domeniul sportului sau al educației fizice în cazul în care contraprestația constă într-o sumă care trebuie alocată integral finanțării premiului sau premiilor acordate la concursul respectiv.

2. Acordării de către un organism eligibil, înființat pentru practicarea sportului sau a educației fizice, a dreptului de a participa la un concurs în cadrul unei astfel de activități.

3. Prestării, de către un organism eligibil, în favoarea unei persoane fizice de servicii strâns și esențial legate de sport sau de educația fizică practicate de această persoană, cu excepția prestațiilor care, atunci când acest organism acționează în cadrul unui sistem de afiliere, sunt efectuate în favoarea unei persoane fizice care nu este membrul său.”

12. Note (2A) to Group 10 (nota interpretativă 2A din cadrul categoriei 10), definește „organismul eligibil” ca fiind un organism fără scop lucrativ care îndeplinește anumite condiții. Conform Note (3) to Group 10 (nota interpretativă 3 din cadrul categoriei 10), organismele de drept public fără scop lucrativ [și anume autoritățile locale, ministerele și organismele și entitățile publice care figurează în lista publicată în 1993 de către Office of Public Service and Science (Oficiul serviciului public și ținătorilor)] nu pot fi considerate „organisme eligibile” în sensul Item 3 to Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (punctul 3 din categoria 10 din anexa 9 la Legea privind taxa pe valoarea adăugată din 1994).

III – Litigiul principal și întrebările preliminare

13. Municipality of Ealing este o autoritate locală care exploatează instalații sportive, precum săli de sport și piscine. În perioada cuprinsă între 1 iunie 2009 și 31 august 2012, aceasta a plătit TVA-ul încasat pentru taxele de intrare la aceste instalații sportive.

14. Apreciind că prestările de servicii respective trebuiau scutite de TVA, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112, aceasta a solicitat administrației fiscale rambursarea TVA-ului plătit cu privire la prestațiile respective. Această cerere a fost refuzată pentru motivul că reglementarea națională excludea de la această scutire prestările de servicii sportive de către autoritățile locale, precum Municipality of Ealing, în conformitate cu articolul 133 primul paragraf litera (d) din această directivă.

15. Municipality of Ealing a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la

First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Prim Instanță (Camera fiscală), Regatul Unit]. În fața instanței menționate, aceasta a susținut că Regatul Unit nu se putea prevala de articolul 133 al doilea paragraf din directiva menționată, întrucât reglementarea națională nu supusese la plata TVA-ului toate prestările de servicii sportive la 1 ianuarie 1989, ci le scutise pe unele dintre acestea. În plus, această dispoziție nu ar permite excluderea autorităților locale de la scutirea prestărilor de servicii sportive, scutind totodată aceleași servicii prestate de alte organisme fără scop lucrativ. În sfârșit, întrucât acest articol 133 prevede să se stabilească „în fiecare caz în parte” dacă această scutire este susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței, acesta nu ar autoriza statele membre să excludă toate autoritățile locale de la beneficiul scutirii amintite.

16. Instanța de trimitere arată că municipalitatea londoneză din Ealing nu susține că acționează ca autoritate publică în sensul articolului 13 alineatul (1) din Directiva 2006/112, atunci când prestează servicii. Aceasta ar acționa ca un organism fără scop lucrativ, în sensul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din această directivă, ale cărei prestări de servicii ar avea o strânsă legătură cu sportul și ar fi destinate persoanelor care practică sportul.

17. Potrivit acestei instanțe, sensul, domeniul de aplicare și modul de aplicare a articolului 133 primul paragraf litera (d) și al doilea paragraf din directiva menționată sunt singurele care au condus la litigiul principal. În această privință, instanța de trimitere arată că nu există nicio diferență obiectivă pentru consumator între natura prestațiilor de servicii furnizate de municipalitatea londoneză din Ealing și cele furnizate de alte organisme fără scop lucrativ.

18. În aceste condiții, First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Prim Instanță (Camera fiscală)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Regatul Unit are dreptul, în temeiul articolului 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112, să impună organismelor de drept public condiția menționată la litera (d) a acestui articol [, pe de o parte,] în cazul în care operațiunile în cauză erau imposibile în Regatul Unit la 1 ianuarie 1989, dar celelalte servicii sportive erau scutite la acea dată și[, pe de altă parte,] în cazul în care operațiunile în cauză nu au făcut obiectul scutirii în temeiul dreptului național înainte ca Regatul Unit să încerce să impună condiția prevăzută la articolul 133 [primul paragraf] litera (d) din această directivă?”

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, Regatul Unit are dreptul să impună condiția prevăzută la articolul 133 [primul paragraf] litera (d) din Directiva 2006/112 în cazul organismelor de drept public fără scop lucrativ, fără a aplica aceeași condiție și organismelor fără scop lucrativ care nu sunt supuse dreptului public?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare, Regatul Unit are dreptul să excludă de la beneficiul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (l) litera (m) [din Directiva 2006/112] toate organismele publice fără scop lucrativ fără a aprecia în fiecare caz în parte dacă acordarea scutirii ar fi susceptibilă să cauzeze denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA-ului?”

IV – Procedura în fața Curții

19. Prezenta cerere de decizie preliminară a fost depusă la Curte la 30 noiembrie 2015. Municipalitatea londoneză din Ealing, guvernul Regatului Unit, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise.

20. La 26 octombrie 2016 a avut loc o ?edin??, cu ocazia c?reia municipalitatea londonez? din Ealing, guvernul Regatului Unit, precum ?i Comisia ?i?au prezentat observa?iile orale.

V – Analiz?

A – Observa?ii introductive

21. Regula general? în materie de TVA, instituit? la articolul 2 alineatul (1) literele (a) ?i (c) din Directiva 2006/112, este c? livrarea de bunuri ?i prestarea de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare sunt supuse TVA?ului.

22. Articolul 13 din Directiva 2006/112 exclude din sfera de aplicare a no?iunii de persoan? impozabil? în scopuri de TVA organismele de drept public pentru activit?ile sau opera?iunile impozabile în care se angajeaz? ca autorit?i publice. În schimb, atunci când organismul de drept public f?r? scop lucrativ ac?ioneaz? în acela?i mod ca ?i organismele care nu sunt supuse dreptului public (cu alte cuvinte în acela?i mod ca ?i operatorii economici priva?i), acesta este supus TVA?ului pentru activit?ile ?i opera?iunile impozabile.

23. Articolul 132 alineatul (1) din Directiva 2006/112 impune statelor membre numeroase cazuri de scutire, pentru anumite activit?i de interes general, printre care sunt enun?ate la litera (m) a acestei dispozi?ii serviciile sportive, atunci când sunt prestate de organisme f?r? scop lucrativ. Obiectivul urm?rit de legiuitorul Uniunii implic? încurajarea practic?rii sportului ?i a educa?iei fizice, ?inând seama de beneficiile pe care acestea le aduc popula?iei în ceea ce prive?te dezvoltarea fizic? ?i s?n?tatea.

24. Prin derogare de la norma instituit? la articolul 132 alineatul (1) litera (m), articolul 133 primul paragraf din această directiv? acord? statelor membre posibilitatea de a acorda altor organisme f?r? scop lucrativ decât cele de drept public scutiri sub rezerva respect?rii a patru condi?ii diferite, prin care figureaz?, la litera (d) a acestei dispozi?ii, cea cu privire la concuren??. Potrivit acestei condi?ii, „este necesar ca scutirile s? nu fie susceptibile de a cauza denatur?ri ale concuren?ei în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA”.

25. Toate statele membre pot aplica această derogare.

26. Doar statelor membre care, în temeiul anexei E la A ?asea directiv?, la 1 ianuarie 1989 aplicau TVA serviciilor sportive(2), articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 le ofer? o posibilitate de derogare suplimentar?, potrivit c?reia statele membre pot acorda organismelor de drept public f?r? scop lucrativ scutiri doar sub rezerva respect?rii condi?iei cu privire la concuren??. ?i anume cea reluat? la articolul 133 primul paragraf litera (d) din această directiv?. Este adev?rat c? celelalte condi?ii enumerate la această dispozi?ie ?i, în orice caz, condi?iile enumerate la literele (a) ?i (b) se adreseaz? în mod normal organismelor de drept privat f?r? scop lucrativ(3)

27. Din considera?iile de mai sus rezult? c? un tratament fiscal mai favorabil este rezervat organismelor de drept public f?r? scop lucrativ atât în statele membre care, la 1 ianuarie 1989, aplicau, în temeiul anexei E la A ?asea directiv?, TVA serviciilor sportive, cât ?i în statele membre care nu utilizaser? această posibilitate.

28. Pe scurt, statele membre care, la 1 ianuarie 1989, aplicau, în temeiul anexei E la A ?asea directiv?, TVA serviciilor sportive pot acorda scutiri sub rezerva respect?rii celor patru condi?ii

prevăzute la articolul 133 primul paragraf, atunci când prestatorul de servicii sportive în discuție este un organism fără scop lucrativ care nu este supus dreptului public, în timp ce pentru organismele de drept public fără scop lucrativ, această acordare poate fi subordonată numai condiției cu privire la concurență.

29. Statele membre care nu utilizaseră posibilitatea oferită de anexa E la Aseia directivă nu pot subordona îndeplinirii condițiilor decât scutirea acordată organismelor fără scop lucrativ care nu sunt supuse dreptului public, cele de drept public fiind scutite definitiv în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din directiva menționată. În cazul în care nu impun nicio condiție, serviciile în discuție sunt scutite definitiv pentru toate organismele fără scop lucrativ.

30. Reiese din cererea de decizie preliminară că Regatul Unit este unul dintre statele membre care, la 1 ianuarie 1989, aplicau, în temeiul anexei E la Aseia directivă, TVA serviciilor sportive.

31. Rezultă că legislația britanică în discuție în cauza principală exclude din oficiu organismele de drept public fără scop lucrativ (inclusiv autoritățile locale precum municipalitatea londoneză din Ealing) de la beneficiul scutirii de TVA pentru serviciile sportive(4)
, fără nicio trimitere la condiția cu privire la concurență, respectării căreia Regatul Unit îi poate subordona acordarea scutirii în conformitate cu articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112.

32. Aceasta ar putea determina Curtea să considere că întrebările preliminare sunt pur ipotetice întrucât se solicită acesteia să stabilească dacă Regatul Unit are dreptul să impună organismelor de drept public condiția cu privire la concurență prevăzută la articolul 133 primul paragraf litera (d) din directiva menționată și, în cazul în care se răspunde afirmativ, în ce condiții, în măsura în care condiția respectivă nu este prevăzută niciunde în legislația britanică sau în comunicările administrației britanice care oferă explicații în acest sens. Ar trebui să se concluzioneze în acest caz că TVA-ul aplicat serviciilor sportive prestate de organismele de drept public fără scop lucrativ este lipsit de temei legal, întrucât regula este scutirea, eventual condiționată, ceea ce nu este cazul regulii britanice care, astfel cum a afirmat guvernul Regatului Unit în răspuns, exclude pur și simplu aceste prestații de la scutire.

33. Pe de altă parte, toate părțile care au intervenit la răspuns au confirmat că legislația britanică nu face nicio trimitere expresă la condiția cu privire la concurență reluată la articolul 133 primul paragraf litera (d) din directiva menționată.

34. Astfel, instanța de trimitere, părțile din litigiul principal și Comisia pornesc de la premisa potrivit căreia excluderea autorităților locale de la beneficiul scutirii de TVA cu privire la prestările de servicii sportive este rezultatul utilizării de către Regatul Unit a posibilității care se oferă acestuia prin cel de al doilea paragraf al articolului 133 de a acorda scutirea organismelor de drept public fără scop lucrativ sub rezerva respectării condiției ca aceasta să nu fie „susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA”(5)

35. În cadrul răspunsului, municipalitatea londoneză din Ealing a arătat că autoritățile britanice se declarau autorizate să invoce condiția cu privire la concurență, fiind necesar ca această concepție să fie înțeleasă ca o manifestare a deciziei lor de a exclude autoritățile locale de la scutire, întrucât activitățile lor cauzează în mod necesar denaturări ale concurenței.

36. Reprezentantul guvernului Regatului Unit și-a exprimat acordul cu privire la ceea ce declarase cu privire la acest subiect municipalitatea londoneză din Ealing, considerând că această poziție era justificată de riscul ca autoritățile locale să subvenționeze activitățile sportive și că o denaturare a concurenței era rezultatul „comportamentului probabil” al acestora.

37. Comisia s-a înscris pe aceeași linie, recunoscând că condiția cu privire la concurență nu era prezentă niciunde *expressis verbis* în legislația britanică, dar că aceasta nu era necesară ca urmare a latitudinii luate statele membre prin directiva menționată(6)

38. În ceea ce privește ipoteza în care Curtea ar accepta teza potrivit căreia legislația britanică a impus în mod implicit condiția cu privire la concurență, vom arăta în continuare în aceste concluzii, presupunând că, pentru legiuitorul și administrația fiscală britanică, acordarea scutirii de TVA pentru serviciile sportive prestate de organisme de drept public fără scop lucrativ, este „susceptibilă” de a cauza denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA”(7) în toate cazurile. Deși condiția este prezentă în mod implicit în legislația britanică, se prezumă totuși că aceasta nu este îndeplinită niciodată.

B – Cu privire la prima întrebare preliminară

39. Prin intermediul primei sale întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească în esență dacă articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 permite unui stat membru să impună organismelor de drept public condiția cu privire la concurență prevăzută la articolul 133 primul paragraf litera (d) din directiva menționată, în cazurile în care, în temeiul anexei E la Așasea directivă, acest stat membru impozită, la 1 ianuarie 1989, numai anumite prestații de servicii sportive și scutea alte servicii.

40. Suntem de acord cu poziția guvernului Regatului Unit și a Comisiei potrivit căreia răspunsul la această întrebare trebuie să fie afirmativ.

41. Astfel cum reiese din modul său de redactare, articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 nu prevede ca toate prestațiile de servicii sportive să fi fost supuse TVA-ului la 1 ianuarie 1989, pentru ca statul membru să poată impune, la sfârșitul perioadei de tranziție, condiția cu privire la concurență organismelor de drept public fără scop lucrativ. Dimpotrivă, acesta se referă în general la statele membre „care, în temeiul anexei E la [Așasea directivă], la 1 ianuarie 1989, aplicau TVA operațiunilor prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (m)”, situație care se regăsea în cazul Regatului Unit.

42. Chiar dacă ar fi fost mai clar să se refere la statele membre „care, în temeiul anexei E la [Așasea directivă], la 1 ianuarie 1989 aplicau TVA [unor] operațiuni[...] prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (m)”(8)

, o interpretare contrară nu ar fi compatibilă cu scopul celei de Așasea directive(9), care era de a permite statelor membre, pe parcursul unei perioade de tranziție, să prelungească sistemul de supunere a prestațiilor de servicii sportive respective TVA-ului. Cu alte cuvinte, era posibil înainte ca statele membre să supună TVA-ului prestațiile de servicii sportive, fără a fi însă obligate în acest sens. Reiese de aici că, la 1 ianuarie 1989, supunerea la plată TVA nu trebuia să privească în mod obligatoriu toate prestațiile de servicii sportive.

43. Municipalitatea londoneză din Ealing răspunde că o interpretare literală și strictă a tezei „atunci când livrările de bunuri sau prestațiile de servicii respective de către organisme de drept public sunt scutite”, conținut la articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 ar fi impus Regatului Unit să scutească operațiunile în discuție cu ocazia modificării legislației sale în 1994,

înainte de a aplica condiția cu privire la concurență.

44. Nu aceasta este interpretarea noastră. Astfel, chiar termenii utilizați de legiuitorul Uniunii sunt contrari acestei interpretări. Astfel, dispoziția în discuție are în vedere prestările de servicii care „sunt scutite” și nu cele care „erau scutite” la acea dată. Alegerea unui stat membru de a proceda, în mod simultan, la scutirea serviciilor sportive și la utilizarea condiției cu privire la concurență nu poate fi considerată ca fiind incompatibilă cu dreptul Uniunii. Dimpotrivă, acest demers este identic cu cel adoptat prin articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din A optsprezecea directivă⁽¹⁰⁾

, prin care legiuitorul Uniunii obligase statele membre „care, în temeiul anexei E la [cea de A șasea directivă], la 1 ianuarie 1989 aplicau TVA [cu privire la prestările de servicii sportive]”, să le scutească de la 1 ianuarie 1990 permisiunile totodată să subordoneze acordarea scutirii organismelor de drept public și scop lucrativ îndeplinirii anumitor condiții.

45. Faptul că Regatul Unit nu era obligat să scutească de TVA prestarea de servicii sportive înainte de a aplica condiția cu privire la concurență se întemeiază chiar pe cerința de a da Directivei 2006/112 o interpretare și o aplicare coerente cu cea de A optsprezecea directivă.

46. Astfel, Directiva 2006/112 este o simplă reformare a directivelor TVA anterioare, în special a celei de A șasea directive și celei de A optsprezecea directive, care nu conține nicio modificare de fond⁽¹¹⁾

. Modul de redactare a articolului 1 din A optsprezecea directivă a pus capăt, începând cu 1 ianuarie 1990, perioadei de tranziție în care serviciile sportive furnizate de organisme și scop lucrativ puteau continua să fie supuse TVA-ului. Acest articol se află de asemenea la originea articolului 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112.

47. Articolul 1 din cea de A optsprezecea directivă nu utilizează, de altfel, termenii „atunci când [prestarea de servicii sportive] de către organisme de drept public sunt scutite”, ceea ce sugerează că nu se preconiza să se adauge o condiție suplimentară pentru ca statele membre să poată aplica serviciilor efectuate de organisme de drept public și scop lucrativ condiția cu privire la concurență. Acest articol impunea doar ca operațiunile în discuție să fi fost supuse TVA-ului la 1 ianuarie 1989 pentru ca statul membru în cauză să poată impune condiția cu privire la concurență activităților desfășurate de organisme de drept public și scop lucrativ.

48. Pentru aceste motive, propunem Curții să răspundă la prima întrebare că articolul 133 primul paragraf litera (d) și al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că permite statelor membre să impună condiția cu privire la concurență organismelor de drept public și scop lucrativ, chiar dacă alte servicii sportive decât cele care erau supuse TVA-ului la 1 ianuarie 1989, erau scutite la acea dată și chiar dacă serviciile sportive în discuție nu erau scutite în temeiul dreptului național înainte ca statul membru să aplice condiția prevăzută la articolul 133 primul paragraf litera (d) din Directiva 2006/112.

C – Cu privire la a doua întrebare preliminară

49. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească în esență dacă articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 permite unui stat membru care, în temeiul celei de A șasea directive, aplica la 1 ianuarie 1989 TVA serviciilor sportive, să impună TVA-ul serviciilor sportive⁽¹²⁾

prestate de organisme de drept public și scop lucrativ⁽¹³⁾

, în condițiile în care scutește celelalte organisme și scop lucrativ și a le impune niciuna dintre condițiile prevăzute la articolul 133 primul paragraf din această directivă, și în special cea cu privire la concurență prevăzută la litera (d) a acestei dispoziții.

50. Propunem s? se r?spund? negativ la aceast? întrebare pentru urm?toarele motive.

51. Astfel cum am ar?tat la punctele 23 ?i 24 din prezentele concluzii, articolul 132 din Directiva 2006/112 impune statelor membre principiul scutirii serviciilor sportive prestate de toate organismele f?r? scop lucrativ, indiferent dac? sunt sau nu sunt de drept public. Totu?i, acest principiu cunoa?te excep?ii dat fiind c? articolul 133 din aceast? directiv? prevede condi?iile sub rezerva c?rora statele membre pot acorda scutirea.

52. Toate statele membre pot subordona scutirea de TVA a serviciilor sportive prestate de alte organisme f?r? scop lucrativ decât cele de drept public îndeplinirii celor patru condi?ii prev?zute la articolul 133 primul paragraf literele (a)-(d).

53. Doar statele membre, care la 1 ianuarie 1989, aplicau TVA?ul serviciilor sportive prestate de organismele f?r? scop lucrativ de drept public sau nu, pot supune de asemenea (începând cu 1 ianuarie 1990) scutirea numai condi?iei cu privire la concuren?? prev?zute la litera (d) a acestei dispozi?ii(14)

54. Astfel, modul de redactare a articolului 133 al doilea paragraf ridic? mai multe dificult??i. În special, acesta permite statelor membre care, la 1 ianuarie 1989, aplicau TVA?ul serviciilor sportive în temeiul anexei E la A ?asea directiv?, s? aplice „condi?iile prev?zute la primul paragraf litera (d) [al prezentului articol]”, de?i este vorba despre o singur? condi?ie. Nu precizeaz? nici cui pot fi aplicate aceste condi?ii, chiar dac? evoc? scutirea în discu?ie numai pentru organismele de drept public f?r? scop lucrativ.

55. În plus, acesta utilizeaz? termenii „atunci când [...] prest?rile de servicii respective de c?tre organisme de drept public sunt scutite”, ceea ce putea l?sa s? se cread? c? anumite state membre pot men?ine TVA?ul cu privire la serviciile sportive prestate de organismele de drept public f?r? scop lucrativ, ceea ce ar fi, în opinia noastr?, contrar normei scutirii pe care legiuitorul Uniunii a instituit?o.

56. În fa?a acestei lipse de claritate a textului articolului 133 al doilea paragraf din directiva men?ionat?, constat?m c? modul de redactare a articolului 1 alineatul (1) punctul 1 din A optsprezecea directiv?, c?reia se consider? c? Directiva 2006/112 nu i?a adus niciun fel de modificare de fond(15), este mai clar.

57. Potrivit acestei dispozi?ii, „[s]tatele membre care, la data de 1 ianuarie 1989, aplicau [TVA?ul] tranzac?iilor enumerate [pentru servicii sportive] sunt autorizate s? aplice [condi?ia cu privire la concuren??] ?i serviciilor prestate [...], conform articolului 13 sec?iunea A alineatul (1) liter[a] (m) [...], dac? aceste activit??i sunt realizate de organisme de drept public” [traducere neoficial?].

58. Acest mod de redactare demonstreaz? în mod clar, în primul rând, c? scutirea serviciilor sportive prestate de organismele de drept public trebuie s? fie regula, chiar ?i în statele membre care, precum Regatul Unit, aplicau TVA?ul acestor servicii la 1 ianuarie 1989 în temeiul anexei E la A ?asea directiv? ?i, în al doilea rând, c?, pentru organismele de drept public f?r? scop lucrativ, acordarea scutirii poate fi subordonat? condi?iei cu privire la concuren??.

59. Pe de alt? parte, potrivit jurispruden?ei Cur?ii, condi?iile sub rezerva c?rora statele membre pot acorda scutirea „nu privesc în niciun fel defini?ia con?inutului scutirilor”(16), dat fiind c? statele membre „[nu pot] supune [scutirea] altor condi?ii decât cele prev?zute de

[directiv?]"(17)

60. Decurge de aici c?, de?i diferen?a de tratament în favoarea organismelor de drept public f?r? scop lucrativ(18)

este, astfel cum observ? Comisia, inerent? Directivei 2006/112, statele membre nu pot modifica nici sensul ?i nici amploarea acestei diferen?e.

61. Or, în prezenta cauz?, legisla?ia britanic? în discu?ie inverseaz? aceast? diferen?? de tratament prin faptul c? nu subordoneaz? acordarea scutirii altor organisme f?r? scop lucrativ decât cele de drept public respect?rii niciuneia dintre condi?iile prev?zute la articolul 133 primul paragraf din directiva men?ionat?, de?i aceasta exclude, în general, autorit??ile locale de la beneficiul scutirii, prezumând în mod implicit c? condi?ia cu privire la concuren?? care le?ar fi impus? nu poate fi îndeplinit? niciodat? în privin?a lor.

62. Aceast? legisla?ie presupune o interpretare a articolului 133 din directiva men?ionat? foarte diferit? de a noastr?, potrivit c?reia cele dou? paragrafe ale acestui articol sunt independente unul fa?? de cel?lalt, astfel încât las? statelor membre care, în temeiul anexei E la A ?asea directiv?, aplicau la 1 ianuarie 1989 TVA?ul serviciilor sportive, o discre?ie total? la acordare a scutirii.

63. Consider?m c? aceast? interpretare este contrar? atât modului de redactare a celui de al doilea paragraf al articolului 133, cât ?i principiului neutralit??ii fiscale.

64. Astfel, la fel ca ?i articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din A optsprezecea directiv?, articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 prevede c? statele membre care, în temeiul anexei E la cea de A ?asea directiv?, la 1 ianuarie 1989 aplicau TVA serviciilor sportive „pot [...], de asemenea”(19)

, acorda scutirea organismelor de drept public f?r? scop lucrativ sub rezerva condi?iei cu privire la concuren??.

65. În opinia noastr?, utilizarea cuvintelor „de asemenea” presupune c? aceste state membre pot acorda scutirea organismelor de drept public f?r? scop lucrativ sub rezerva acestei condi?ii numai atunci când procedeaz? deja astfel pentru celelalte organisme f?r? scop lucrativ.

66. Ajungem la acela?i rezultat pe baza principiului neutralit??ii fiscale care constituie expresia, în materie de TVA, a principiului general al egalit??ii de tratament.

67. Astfel, este necesar s? se reaminteasc? c? principiul neutralit??ii fiscale se opune posibilit??ii ca bunuri sau prest?ri de servicii similare, care sunt în concuren?? unele cu altele, s? fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA?ului(20)

68. În spe??, serviciile sportive prestate de municipalitatea londonez? din Ealing (?i anume, în special, accesul la s?lile de sport ?i la piscine) sunt în mod cert similare cu acelea?i servicii prestate de organisme care nu sunt supuse dreptului public. Este vorba despre prest?ri de servicii care sunt în concuren?? unele cu altele care ar trebui tratate în acela?i mod. De ce s? se pl?teasc? TVA pentru a merge la piscin?, dup? cum este exploatat? de un organism f?r? scop lucrativ de drept public sau de drept privat?

69. Pentru aceste motive, propunem Cur?ii s? r?spund? la cea de a doua întrebare c? articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul c? un stat membru care, în temeiul celei de A ?asea directive, la 1 ianuarie 1989 aplica TVA serviciilor sportive, poate acorda scutirea de TVA organismelor de drept public f?r? scop lucrativ sub rezerva condi?iei cu

privire la concurență prevăzute la articolul 133 primul paragraf litera (d) din această directivă numai atunci când aplică această condiție și prestațiilor furnizate de celelalte organisme fără scop lucrativ.

D – *Cu privire la a treia întrebare preliminară*

70. Examinăm cea de a treia întrebare numai în cazul în care Curtea ar statua că Regatul Unit ar putea acorda scutirea de TVA cu privire la serviciile sportive prestate de organismele de drept public fără scop lucrativ sub rezerva condiției cu privire la concurență prevăzute la articolul 133 primul paragraf litera (d) din Directiva 2006/112, chiar dacă nu ar aplica această condiție prestațiilor efectuate de celelalte organisme fără scop lucrativ.

71. Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită Curții să stabilească dacă articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 permite statelor membre care, în temeiul celei de A șasea directive, la 1 ianuarie 1989 aplicau TVA serviciilor sportive, să excludă toate organismele de drept public fără scop lucrativ de la beneficiul scutirii acestor prestații de servicii, fără a verifica, în fiecare caz în parte, dacă acordarea acestei scutiri ar fi susceptibilă să cauzeze denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA-ului.

72. În opinia noastră, un stat membru nu poate exclude, în general, toate organismele de drept public fără scop lucrativ de la scutire, chiar dacă, la 1 ianuarie 1989, aplica TVA serviciilor sportive.

73. Astfel cum am arătat la punctul 23 din prezentele concluzii, regula instituită la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112 obligă statele membre să scutească de TVA prestarea de servicii sportive de către organisme fără scop lucrativ.

74. Chiar și în perioada în care articolul 13 secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă prevedea că „statele membre scutesc [serviciile sportive] în conformitate cu condiții 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”, Curtea a statuat că „[a]ceste condiții [...] nu priv[eau] în niciun fel definiția conținutului scutirilor prevăzute de această dispoziție”(21).

75. Curtea a statuat de asemenea că „nu [reiese] din această dispoziție că un stat membru, de îndată ce ar acord[a] o scutire pentru o anumită prestare de servicii strâns legată de sport sau de educație fizică, efectuată de organisme fără scop lucrativ, o [putea] supune pe aceasta altor condiții decât cele prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (2)”(22).

76. Întrucât Directiva 2006/112 nu a schimbat nimic în ceea ce privește condițiile care erau prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (2) din A șasea directivă, reiese din această jurisprudență că statele membre sunt obligate să acorde scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112, impunând eventual doar condițiile definite de articolele 132 și 133 din aceasta, fără a adăuga altele.

77. În ceea ce privește condițiile privind acordarea scutirii prevăzute la articolul 133 din această directivă și, mai precis, condiția cu privire la concurență, Curtea a statuat că „această posibilitate [...] nu permite[a] luarea unor măsuri generale [...] care limitează domeniul de aplicare al acestor scutiri. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții referitoare la dispozițiile corespondente din Așasea directivă, un stat membru nu poate, prin supunerea scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din această directivă uneia sau mai multor condiții prevăzute la articolul 133 din aceasta, să modifice domeniul de aplicare al acestei scutiri”(23)

78. Pe acest temei, Curtea a declarat contrare articolelor 132 și 133 din directiva menționată mai multe dispoziții ale dreptului statelor membre, și în special o dispoziție de drept spaniol care limita domeniul de aplicare al scutirii la organismele sau la unitățile sportive private cu caracter social ale căror taxe de intrare sau cotizații periodice nu depășeau o anumită valoare(24)

79. În acest cadru de analiză trebuie să se examineze întrebarea instanței de trimitere prin care se urmărește să se stabilească dacă un stat membru poate exclude toate organismele de drept public fără scop lucrativ, din care fac parte autoritățile locale, de la beneficiul scutirii prestărilor de servicii sportive, fără a fi verificat, în fiecare caz în parte, dacă acordarea acestei scutiri este susceptibilă să cauzeze denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA-ului.

80. Cu privire la acest aspect, părțile au poziții divergente. Pe de o parte, municipalitatea londoneză din Ealing consideră că evaluarea riscului unor denaturări ale concurenței trebuie efectuată, precum în cazul organismelor fără scop lucrativ care nu sunt supuse dreptului public, „în fiecare caz în parte”(25), ținând seama de circumstanțele specifice fiecărei activități sportive.

81. Pe de altă parte, guvernul Regatului Unit și Comisia consideră că, în conformitate cu Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505, punctele 48-53), evaluarea acestui risc nu poate fi efectuată la nivelul local al fiecărei organisme fără scop lucrativ ci, dimpotrivă, în general la nivel național.

82. Această hotărâre privea interpretarea articolului 4 alineatul (5) din Așasea directivă (în prezent, articolul 13 din Directiva 2006/112) potrivit căruia „organisme de drept public [nu erau] considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajă ca autorități publice, chiar și atunci când colectă taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective”.

83. În privința acestei dispoziții, Curtea a statuat la punctul 53 din Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505), că „denaturările semnificative ale concurenței pe care le-ar determina calitatea de persoane neimpozabile a organismelor de drept public atunci când acestea se angajează în calitate de autorități publice trebuie să fie evaluate în raport cu activitatea în cauză, ca atare, *fără ca această evaluare să vizeze o anumită piață locală*”(26)

84. Potrivit municipalității londoneze din Ealing, această jurisprudență este doar în parte(27) transpozabilă în prezenta cauză întrucât articolul 13 din Directiva 2006/112 prevede o altă problemă, și anume aceea de a stabili dacă un organism de drept public este sau nu este o persoană impozabilă. În schimb, ceea ce se pune în discuție în prezenta cauză nu ar fi calitatea sa de persoană impozabilă, ci existența unei denaturări a concurenței în cazul în care i s-ar

acorda scutirea.

85. Suntem de aceeași părere. Articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din directiva menționată privește calitatea de persoană impozabilă a organismelor de drept public și prevede că acestea „nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice”. Articolul 13 alineatul (2) din această directivă face legătura cu scutirea serviciilor sportive prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din directiva menționată, prevăzând că „[s]tatele membre pot considera ca activități ale autorităților publice activitățile efectuate de organisme de drept public, scutite în temeiul articolului 132, [...]” din această directivă.

86. Or, potrivit instanței de trimitere, prestând servicii sportive, municipalitatea londoneză din Ealing nu pretinde că acționează în calitate de autoritate publică în sensul articolului 13, ceea ce administrația fiscală nu contestă.

87. Pe de altă parte, o aplicare a principiului stabilit la punctul 53 din Hotărârea din 16 septembrie 2008, *Isle of Wight Council și alții* (C-288/07, EU:C:2008:505), ar fi contrară modului de redactare a articolului 133 din Directiva 2006/112 potrivit căruia legătura acordării scutirii sub rezerva respectării anumitor condiții, inclusiv cea cu privire la concurență, trebuie efectuată „în fiecare caz în parte”.

88. Desigur, această calificare apare doar la primul paragraf al acestui articol care privește organismele fără scop lucrativ care nu sunt supuse dreptului public. Cu toate acestea, nu există niciun motiv convingător, iar guvernul Regatului Unit, precum și Comisia nu oferă niciunul, care ar justifica o aplicare diferențiată a aceleiași condiții pentru organismele de drept public fără scop lucrativ.

89. Din termenii utilizați în celelalte versiuni lingvistice ale Directivei 2006/112 rezultă chiar mai clar faptul că analiza condițiilor prevăzute la articolul 133 primul paragraf din directiva menționată trebuie să fie individualizată pentru fiecare organism. Câtăm, cu titlu de exemple, versiunile în limba engleză („in each individual case”), greacă („???????? ???? ???? ?????????”) și germană („im Einzelfall”).

90. Comisia menționează dificultățile cu care s-ar confrunta autoritățile locale și operatorii privați, potrivit punctelor 49-51 din Hotărârea din 16 septembrie 2008, *Isle of Wight Council și alții* (C-288/07, EU:C:2008:505), în cazul în care acestea ar trebui să efectueze o examinare „în fiecare caz în parte”, și în special necesitatea unei „reevalu[ri] sistematic[e], pe baza unor analize economice adesea complexe, a condițiilor de concurență pe o multitudine de piețe locale, a căror determinare s-ar putea dovedi deosebit de dificilă în măsura în care delimitarea acestora nu coincide în mod necesar cu competența teritorială a autorităților locale”(28)

.

91. De ce însă această evaluare nu ar fi fezabilă în cazul unor organisme de drept public fără scop lucrativ, în condițiile în care ar fi astfel în cazul celorlalte organisme(29)

?

92. Pentru aceste motive, propunem Curții să răspundă la a treia întrebare că articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu permite unui stat membru să excludă, în general, toate organismele de drept public fără scop lucrativ de la beneficiul scutirii prestărilor de servicii sportive, fără a verifica, în fiecare caz în parte, dacă acordarea acestei scutiri este susceptibilă să cauzeze denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA-ului.

VI – Concluzie

93. În consecință, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunalul de Primă Instanță (Camera fiscală)] după cum urmează:

„1) Articolul 133 primul paragraf litera (d) și al doilea paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că permite statelor membre să impună organismelor de drept public condiția cu privire la concurență, chiar dacă alte servicii sportive decât cele care erau supuse TVA-ului la 1 ianuarie 1989 erau scutite la aceeași dată și chiar dacă serviciile sportive în discuție nu erau scutite în temeiul dreptului național înainte ca statul membru să aplice condiția prevăzută la articolul 133 primul paragraf litera (d) din Directiva 2006/112.

2) Articolul 133 primul paragraf litera (d) și al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că un stat membru care, în temeiul Directivei 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri și sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, la 1 ianuarie 1989, aplica TVA serviciilor sportive, poate acorda scutirea de TVA organismelor de drept public fără scop lucrativ sub rezerva condiției cu privire la concurență prevăzute la articolul 133 primul paragraf litera (d) din această directivă numai atunci când aplică de asemenea această condiție prestațiilor furnizate de celelalte organisme fără scop lucrativ.

3) Articolul 133 al doilea paragraf din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că nu permite statelor membre care, în temeiul Directivei 77/388, la 1 ianuarie 1989, aplicau TVA serviciilor sportive, să excludă, în general, toate organismele de drept public fără scop lucrativ de la beneficiul scutirii prestațiilor de servicii sportive fără a verifica, în fiecare caz în parte, dacă acordarea acestei scutiri este susceptibilă să cauzeze denaturări ale concurenței în dezavantajul întreprinderilor comerciale supuse TVA-ului.”

1 Limba originală: franceza.

2 Potrivit Comisiei, statele membre vizate de această dispoziție sunt Republica Federală Germania și Regatul Unit.

3 Potrivit articolului 133 primul paragraf litera (a) din Directiva 2006/112, „nu este necesar ca organismele în cauză să urmărească în mod sistematic obținerea unui profit, iar orice profituri eventuale nu se distribuie, ci se alocă în scopul continuării sau îmbunătățirii serviciilor prestate”. La litera (b) a acestei dispoziții, „este necesar ca organismele în cauză să fie gestionate și administrate în mod esențial cu titlu gratuit de către persoane care nu au, fie prin ele însele, fie prin intermediari, interese directe sau indirecte în rezultatele activităților respective”. Potrivit articolului 133 primul paragraf litera (c) din directiva menționată, „organismele în cauză au obligația de a practica prețuri aprobate de autoritățile publice sau care nu depășesc asemenea prețuri aprobate sau, pentru operațiunile care nu sunt supuse aprobării, prețuri mai mici decât cele practicate pentru operațiuni similare de întreprinderile comerciale supuse TVA”.

4 Cu excepția taxelor de participare la o competiție sportivă care sunt scutite de TVA pentru toate organismele fără scop lucrativ.

5 Articolul 133 primul paragraf litera (d) din directiva menționată la care se referă articolul 133 al doilea paragraf din aceasta.

6 Chiar dacă reprezentantul Comisiei a citat, în privința latitudinii Țărilor statelor, un proverb care s-ar putea aplica în speță: „Give him an inch, he will take a mile” (Dacă îi dai un deget, îți va lua toată mâna).

7 Articolul 133 primul paragraf litera (d) din directiva menționată.

8 Sublinierea noastră.

9 A se vedea articolul 28 alineatul (3) litera (a) coroborat cu punctul 4 din anexa E la Aseia directivă. Caracterul tranzitoriu al acestor dispoziții, care permit să se deroge temporar de la scutirea prestațiilor de servicii sportive prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din această directivă, presupune că acestea nu se opuneau unei scutiri parțiale a acestor prestații de servicii. A se vedea prin analogie Hotărârea din 29 aprilie 1999, Norbury Developments (C-136/97, EU:C:1999:211, punctele 19 și 20).

10 A se vedea punctul 5 din prezentele concluzii.

11 A se vedea considerentele (1) și (3) ale directivei.

12 Cu excepția taxelor de participare la competiții sportive.

13 Impunându-le condiția cu privire la concurență prevăzută la articolul 133 primul paragraf litera (d) din directiva menționată și considerând că aceasta nu este îndeplinită niciodată în ceea ce le privește.

14 A se vedea articolul 133 al doilea paragraf din directiva menționată. Astfel cum am observat la punctul 26 din prezentele concluzii, considerăm că condițiile enumerate la literele (a)-(c) ale acestei dispoziții sunt mai adaptate pentru a fi aplicate organismelor fără scop lucrativ de drept privat decât celor de drept public.

15 A se vedea considerentele (1) și (3) ale acestei directive.

16 Hotărârea din 7 mai 1998, Comisia/Spania (C-124/96, EU:C:1998:204, punctul 11).

17 Hotărârea din 7 mai 1998, Comisia/Spania (C-124/96, EU:C:1998:204, punctul 18 și jurisprudența citată).

18 A se vedea punctele 24-27 din prezentele concluzii.

19 Sublinierea noastră.

20 A se vedea Hotărârea din 8 mai 2003, Comisia/Franța (C-384/01, EU:C:2003:264, punctul 25 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, The Rank Group (C-259/10 și C-260/10, EU:C:2011:719, punctul 32 și jurisprudența citată).

21 Hotărârea din 7 mai 1998, Comisia/Spania (C-124/96, EU:C:1998:204, punctul 11) și jurisprudența citată).

22 Hotărârea din 7 mai 1998, Comisia/Spania (C-124/96, EU:C:1998:204, punctul 18). În realitate, aceste condiții au rămas ca atare în articolul 132 din Directiva 2006/112.

23 Hotărârea din 19 decembrie 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, punctul 35 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 25 februarie 2016, Comisia/Țările de Jos (C-22/15, nepublicată, EU:C:2016:118,

punctul 38).

24 Hotărârea din 7 mai 1998, Comisia/Spania (C-124/96, EU:C:1998:204, punctul 19).

25 Articolul 133 primul paragraf din Directiva 2006/112.

26 Sublinierea noastră.

27 La fel ca și Comisia, municipalitatea londoneză din Ealing acceptă ca denaturările concurenței să fie evaluate în raport cu activitatea sportivă în discuție.

28 Punctul 49 din această hotărâre.

29 De altfel, este ciudat să se constate că reglementarea Regatului Unit prevede o asemenea analiză de la caz la caz pentru scutirea de TVA aplicabilă serviciilor culturale, fapt ce face obiectul unor explicații lungi la punctul 3.8 din nota TVA 701/47 privind cultura (VAT Notice 701/47: culture).