

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

21 septembrie 2017(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul (1) litera (f) – Scutiri pentru anumite activități de interes general – Scutirea prestărilor de servicii furnizate membrilor lor de către grupuri autonome de persoane – Aplicabilitate în domeniul serviciilor financiare”

În cauza C-326/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia), prin decizia din 9 iunie 2015, primită de Curte la 1 iulie 2015, în procedura

„DNB Banka” AS

împotriva

Valsts ieņēmumu dienests,

Curtea (Camera a patra),

compus din domnul T. von Danwitz, președinte de cameră, domnii E. Juhász, C. Vajda (raportor), doamna K. Jürimäe și domnul C. Lycourgos, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 30 iunie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

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

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

Hotărâre

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

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

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

A șasea directivă

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

„A. Scutiri pentru anumite activități de interes general

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

[...]

(f) prestarea de servicii de către grupuri independente de persoane, care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prestării către membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activității 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;

[...] ” [traducere neoficial?]

Directiva 2006/112

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

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

„Statele membre scutesc urm?toarele opera?iuni:

[...]

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

[...] ” [traducere neoficial?]

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

„Statele membre scutesc urm?toarele opera?iuni:

[...]

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

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

[...] ” [traducere neoficial?]

Dreptul leton

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

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

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 9 DNB Banka este o societate de credit cu sediul în Letonia, ale cărei activități constau în furnizarea de servicii financiare.
- 10 DNB Banka este o filială de DNB NORD A/S (devenită DNB INVEST DENMARK A/S), societate cu sediul în Danemarca, care are și alte două filiale, AB DNB NORD Bankas, societate lituaniană, și Bank DNB Polska SA, societate poloneză, precum și o sucursală estonă, DNB NORD Pank. Toate aceste entități care își desfășoară activitatea în domeniul serviciilor financiare constituie grupul DNB.
- 11 DNB NORD este de asemenea proprietar unic al DNB NORD IT A/S (devenită, după restructurare, DNB INVEST DENMARK) (în continuare „DNB IT”), societate cu sediul în Danemarca și a cărei misiune constă în furnizarea de asistență în domeniul informaticii.
- 12 DNB NORD este o filială a DNB Bank ASA, cu sediul în Norvegia, și a NORD/LB Norddeutsche Landesbank, cu sediul în Germania. Aceste două societăți formează o societate în comun prin intermediul căreia DNB Bank deține 51 % din părțile sociale ale grupului DNB.
- 13 La 31 august 2006, DNB Banka a încheiat un contract cu DNB NORD pentru furnizarea de servicii financiare. În temeiul acestui contract, DNB NORD furnizează, în mod constant și potrivit necesităților, servicii către DNB Banka, asigurând funcțiile comune ale grupului și executând cereri concrete ale DNB Banka în calitate de filială. Pe baza contractului menționat, în cursul anilor 2009 și 2010, DNB Banka a fost destinatară mai multor facturi aferente serviciilor de gestiune furnizate de DNB NORD. Potrivit documentației privind prețurile de transfer, pregătite în cursul anului 2011, DNB NORD a aplicat o majorare cu 5 % a prețurilor pentru furnizarea de servicii de gestiune, în anii 2009 și 2010.
- 14 La 30 aprilie 2009, DNB Bank, în acord cu DNB Banka, a încheiat un contract cu Microsoft Ireland Operations Ltd, privind achiziționarea unor produse și a unor licențe comercializate de Microsoft pentru DNB Bank și pentru întreprinderile legate de acesta. Conform acestui contract, DNB Bank primea de la Microsoft Ireland Operations o factură pentru software-ul achiziționat, care era utilizat de toate întreprinderile din Grupul DNB. Ulterior, DNB Bank imputa cheltuielile corespunzătoare celorlalte întreprinderi din Grupul DNB, în funcție de programele concrete primite de fiecare dintre ele. În cursul anilor 2009 și 2010, DNB Banka a fost astfel destinatară facturilor aferente licențelor comercializate de Microsoft.
- 15 La 20 decembrie 2010, DNB IT a încheiat un contract privind gestiunea informaticii cu DNB NORD, precum și cu filialele acesteia din urmă, în temeiul căruia DNB IT este singura entitate a grupului DNB care furnizează servicii legate de proiecte din domeniul informaticii. În cursul anilor 2010 și 2011, în temeiul acestui contract, DNB IT a adresat mai multe facturi către DNB Banka pentru serviciile informatice furnizate astfel. În conformitate cu posturile aferente costurilor menționate pe aceste facturi, o majorare de 5 % a fost aplicată la prețurile serviciilor menționate.
- 16 DNB Banka a făcut obiectul unui control fiscal în cadrul căruia a susținut că operațiunile vizate erau scutite de TVA. Procedura administrativă s-a încheiat printr-o decizie a directoarei generale a VID din 9 iulie 2012, prin care aceasta a respins cererea DNB Banka prin care se urmărește ca declarațiile sale de TVA vizate de operațiunile realizate cu DNB NORD, DNB IT și DNB Bank să facă obiectul unor corecții.
- 17 Decizia menționată este întemeiată considerațiile următoare. În primul rând, în ceea ce privește operațiunile efectuate între DNB Banka și DNB NORD, VID a constatat că nu există

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cu privire la întrebările preliminare

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

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

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

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

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

aspectul dac? articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 are voca?ia de a se aplica în cazul serviciilor prestate de un GIP ai c?rui membri exercit? o activitate economic? în domeniul serviciilor financiare, care sunt direct necesare exercit?rii acestei activit??i.

28 În aceast? privin??, trebuie ar?tat c? modul de redactare a acestei dispozi?ii, care vizeaz? o activitate scutit? a membrilor unui GIP, nu permite s? se exclud? c? aceast? scutire poate fi aplicabil? în cazul serviciilor unui GIP ai c?rui membri exercit? o activitate economic? în domeniul serviciilor financiare, în m?sura în care articolul 135 alineatul (1) literele (d) ?i (e) din aceast? directiv? scute?te serviciile financiare.

29 Totu?i, conform unei jurispruden?e constante, în vederea interpret?rii unei dispozi?ii a dreptului Uniunii, trebuie s? se ?in? seama nu numai de formularea acesteia, ci ?i de contextul s?u ?i de obiectivele urm?rite de reglementarea din care face parte aceast? dispozi?ie (Hot?rârea din 26 aprilie 2012, Able UK, C-225/11, EU:C:2012:252, punctul 22, ?i Hot?rârea din 4 aprilie 2017, Fahimian, C-544/15, EU:C:2017:255, punctul 30 ?i jurispruden?a citat?).

30 În ceea ce prive?te contextul în care se înscrie articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, trebuie subliniat c? aceast? dispozi?ie figureaz? în capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activit??i de interes general”, din titlul IX din aceast? directiv?. Acest titlu arat? c? scutirea prev?zută de dispozi?ia men?ionat? nu vizeaz? decât GIP ai c?ror membri exercit? activit??i de interes general.

31 Aceast? interpretare este confirmat? ?i de structura titlului IX din directiva men?ionat? care vizeaz? „Scutiri[le]”. Astfel, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 nu figureaz? în capitolul 1, intitulat „Dispozi?ii generale”, din acest titlu, ci în capitolul 2 din acesta. În plus, în titlul men?ionat, se efectueaz? o distinc?ie între capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activit??i de interes general” ?i capitolul 3, intitulat „Scutiri pentru alte activit??i”, distinc?ie care arat? c? regulile prev?zute în acest capitol 2 pentru anumite activit??i de interes general nu se aplic? în cazul celorlalte activit??i vizate în acest capitol 3.

32 Or, în capitolul 3 men?ionat, figureaz?, la articolul 135 alineatul (1), o scutire a anumitor opera?iuni care fac parte din domeniul serviciilor financiare, precum, în special „(d) opera?iuni, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, pl??i, viramente, crean?e, cecuri ?i alte instrumente negociabile” ?i „(e) opera?iuni, inclusiv negocierea, privind monede, bancnote ?i monede utilizate ca mijloc legal de plat?”. Rezult? astfel din economia general? a Directivei 2006/112 c? scutirea prev?zută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 nu se aplic? în cazul opera?iunilor efectuate în domeniul serviciilor financiare, ?i c?, în consecin??, serviciile furnizate de GIP ai c?ror membri î?i desf??oar? activitatea în acest domeniu nu intr? în sfera de aplicare a acestei scutiri.

33 În ceea ce prive?te obiectivul articolului 132 alineatul (1) litera (f) în cadrul Directivei 2006/112, trebuie amintit scopul ansamblului dispozi?iilor articolului 132 din aceast? directiv?, care const? în scutirea de TVA a anumitor activit??i de interes general în vederea facilit?rii accesului la anumite presta?ii, precum ?i a livr?rii anumitor bunuri, evitând costurile suplimentare care ar ap?rea dac? ar fi supuse TVA-ului (Hot?rârea din 5 octombrie 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punctul 30 ?i jurispruden?a citat?).

34 Astfel, prest?rile de servicii efectuate de un GIP intr? în sfera scutirii prev?zute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, atunci când aceste prest?ri de servicii contribuie direct la exercitarea unor activit??i de interes general vizate la articolul 132 din aceast? directiv? (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 5 octombrie 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punctele 31-33).

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

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

37 În consecință, trebuie să se interpreteze articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 în sensul că scutirea prevăzută de această dispoziție nu vizează decât GIP ai căror membri exercită activități de interes general menționate la acest articol. Prin urmare, serviciile prestate de GIP ai căror membri exercită o activitate economică în domeniul serviciilor financiare care nu constituie o astfel de activitate de interes general nu beneficiază de această scutire.

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

39 Totuși, reiese din elementele dosarului aflat la dispoziția Curții că interpretarea scutirii prevăzute la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din Așeza directivă realizată de Curte în Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) a determinat anumite state membre să scutească prestațiile de servicii efectuate de GIP constituite de entități precum companiile de asigurări sau întreprinderile care își desfășoară activitatea în domeniul serviciilor financiare.

40 În această privință, trebuie totuși să se precizeze că autoritățile naționale nu pot redeschide perioade fiscale închise definitiv, în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, astfel cum este interpretat la punctul 37 din prezenta hotărâre (a se vedea prin analogie, Hotărârea din 6 octombrie 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, EU:C:2009:615, punctul 37, precum și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Gutiérrez Naranjo și alții, C-154/15, C-307/15 și C-308/15, EU:C:2016:980, punctul 68).

41 În ceea ce privește perioadele fiscale care nu sunt închise definitiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, o directivă nu poate, prin ea însăși, să creeze obligații în sarcina unui particular și, prin urmare, nu poate fi invocată ca atare împotriva sa (a se vedea în special Hotărârea din 19 aprilie 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punctul 30 și jurisprudența citată). Astfel, autoritățile naționale nu pot invoca articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, astfel cum a fost interpretat la punctul 37 din prezenta hotărâre, pentru a refuza această scutire GIP constituite din entități precum societățile de credit și, prin urmare, pentru a refuza să scutească de TVA prestațiile de servicii efectuate de aceste GIP.

42 În plus, obligația instanței naționale de a se referi la conținutul unei directive atunci când interpretează și aplică normele relevante de drept intern este limitată de principiile generale de drept, în special de principiile securității juridice și neretroactivității, și nu poate fi utilizată ca temei pentru o interpretare *contra legem* a dispozițiilor de drept național (Hotărârea din 15 aprilie 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, punctul 100).

43 Prin urmare, interpretarea pe care instanța națională trebuie să o dea normelor relevante din dreptul național care pun în aplicare articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 trebuie să respecte principiile generale ale dreptului Uniunii, în special principiul securității juridice.

44 Ținând seama de cele ce preced, nu este necesar să se răspundă la întrebările întâi-așea.

45 Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la cererea de decizie preliminară că articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută în această dispoziție nu vizează decât GIP ai căror membri exercită o activitate de interes general menționată la articolul 132 din această directivă și că, prin urmare, serviciile prestate de un grup ai căruia membri exercită o activitate economică în domeniul serviciilor financiare și care nu constituie o astfel de activitate de interes general nu beneficiază de această scutire.

Cu privire la cheltuielile de judecată

46 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 patra) 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 trebuie interpretat în sensul că scutirea prevăzută în această dispoziție nu vizează decât grupurile independente de persoane ai căror membri exercită o activitate de interes general menționată la articolul 132 din această directivă și că, prin urmare, serviciile prestate de un grup ai căruia membri exercită o activitate economică în domeniul serviciilor financiare și care nu constituie o astfel de activitate de interes general nu beneficiază de această scutire.

Semnături

* Limba de procedură: letona.