



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
NILO JÄÄSKINEN
prezentate la 27 noiembrie 2012¹

Cauza C-85/11

**Comisia Europeană
împotriva**

Irlandei

„TVA — Articolele 9 și 11 din Directiva 2006/112/CE — Reglementare națională care permite persoanelor neimpozabile să facă parte din grupurile TVA — Compatibilitatea cu reglementarea Uniunii Europene în materie de TVA”

I – Introducere

1. În cadrul prezentei proceduri, Comisia solicită constatarea faptului că, întrucât a permis unor persoane neimpozabile să fie membre ale unui grup în scopuri de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) (o singură persoană impozabilă în scopuri de TVA), Irlanda nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 9 și 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”)².

2. În paralel cu această procedură, Comisia a formulat o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor împotriva Regatului Suediei pentru încălcarea articolului 11 din Directiva TVA, întemeiată însă pe alte motive. Vom trata această acțiune în cadrul unor concluzii separate.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

3. Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA definește noțiunea de persoană impozabilă în scopuri de TVA astfel:

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

1 — Limba originală: engleza.

2 — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7. Acțiuni similare în constatarea neîndeplinirii obligațiilor au fost formulate de Comisie împotriva Republicii Cehe, a Regatului Danemarcei, a Republicii Finlanda, a Regatului Țărilor de Jos și a Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord. A se vedea cauzele C-109/11, Comisia/Republica Cehă, C-95/11, Comisia/Danemarca, C-74/11, Comisia/Finlanda, C-65/11, Comisia/Țările de Jos, și C-86/11, Comisia/Regatul Unit. Curtea s-a limitat însă la a solicita concluziile avocatului general în cauza de față și în cauza C-480/10, Comisia/Suedia, în care concluziile noastre vor fi prezentate în același timp cu prezentele concluzii.

Orice activitate a producătorilor, a comercianților sau a persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

4. Articolul 11 din Directiva TVA instituie norme cu privire la considerarea mai multor persoane ca entitate unică în scopuri de administrare a taxei (denumită în continuare „grupare a TVA-ului”) după cum urmează:

„După consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată (denumit în continuare «Comitetul TVA»), fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, deși sunt independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

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

B – Dreptul național

5. Secțiunea 15 din Legea consolidată din 2010 privind taxa pe valoarea adăugată (Value-Added Tax Consolidation Act 2010), aplicabilă perioadelor impozabile începând cu 1 noiembrie 2010, prevede:³

„(1) În condițiile prevăzute în subsecțiunea 2, în cazul în care Revenue Commissioners consideră că două sau mai multe persoane stabilite pe teritoriul statului, dintre care cel puțin una este o persoană impozabilă, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale și apreciază ca fiind necesar sau oportun să procedeze astfel în scopul administrării (inclusiv al colectării) eficiente a taxei, respectivii Commissioners pot, în sensul prezentei legi, ca urmare a unei cereri formulate în numele acestor persoane sau în absența acestora:

- (a) printr-o notificare scrisă (denumită în prezenta secțiune «notificare de grup») adresată fiecăreia dintre aceste persoane, să le considere o persoană impozabilă unică (denumită în prezenta secțiune «grup»), iar persoanele astfel notificate vor fi considerate în consecință ca făcând parte din grup atât timp cât li se aplică prezenta subsecțiune, însă fiecăruia dintre membrii grupului i se va aplica secțiunea 65, și
 - (i) una dintre aceste persoane, notificată în mod adecvat de către Commissioners, va fi responsabilă în numele grupului pentru conformitatea cu dispozițiile prezentei legi și
 - (ii) toate drepturile și obligațiile decurgând din prezenta lege cu privire la operațiunile grupului vor fi stabilite în consecință,precum și

3 — Dispoziții aproape identice se regăseau anterior în secțiunea 8 alineatul 8 litera a din Legea din 1972 privind taxa pe valoarea adăugată (Value Added Tax Act 1972), astfel cum a fost modificată cel mai recent prin Legea din 2008 a finanțelor publice (Finance Act 2008).

- (b) să facă fiecare persoană din cadrul grupului responsabilă solidar pentru respectarea prezentei legi și a reglementărilor (inclusiv a dispozițiilor privind obligația de plată a taxei) aplicabile fiecăreia dintre aceste persoane, sub sancțiunile prevăzute de prezenta lege care i s-ar aplica unei astfel de persoane dacă ar fi obligată să plătească Commissioners întreaga taxă datorată, independent de reglementările din prezenta secțiune, în privința fiecăreia dintre aceste persoane:

[...]”

III – Procedura precontencioasă și procedura în fața Curții

6. La 18 septembrie 2008, Comisia a adresat Irlandei o scrisoare de punere în întârziere, în cuprinsul căreia a apreciat că diverse dispoziții din dreptul irlandez sunt incompatibile cu articolele 9 și 11 din Directiva TVA, întrucât permit persoanelor neimpozabile să se alăture unui grup TVA.

7. Autoritățile irlandeze au răspuns prin scrisoarea din 27 ianuarie 2009, susținând că, în opinia lor, reglementarea irlandeză este conformă cu Directiva TVA.

8. La 20 noiembrie 2009, Comisia a adresat Irlandei un aviz motivat în care și-a reafirmat poziția. Irlanda a răspuns prin scrisoarea din 19 ianuarie 2010, în care a susținut în continuare că interpretarea pe care a dat-o Directivei TVA este corectă.

9. Întrucât a considerat răspunsul Irlandei nesatisfăcător, Comisia a formulat prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, pe care a introdus-o la Curte la 24 februarie 2011. Regatul Danemarcei, Republica Cehă, Republica Finlanda și Regatul Unit au intervenit în susținerea concluziilor Irlandei. Aceste state membre și Comisia au participat la ședința din 5 septembrie 2012.

10. Irlanda solicită Curții respingerea acțiunii ca inadmisibilă întrucât obiectul acesteia depășește motivele expuse de Comisie în cadrul procedurii precontencioase. Cu titlu subsidiar, Irlanda solicită respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

IV – Admisibilitatea acțiunii

11. Irlanda susține că obiectul constatării solicitate Curții de către Comisie diferă în mod semnificativ de motivul inițial invocat împotriva sa prin scrisoarea de punere în întârziere. Irlanda afirmă că motivul inițial al Comisiei se rezuma la argumentul că din interpretarea adecvată a articolelor 9 și 11 din Directiva TVA rezultă că o persoană neimpozabilă nu poate „să se alăture” unui grup TVA. În plus, Irlanda arată că și-a prezentat opinia privind motivul acesta în răspunsul la scrisoarea de punere în întârziere și că motivul Comisiei era limitat în același sens în avizul motivat al acesteia. În schimb, în procedura în fața Curții, Comisia susține că Irlanda încalcă articolele 9 și 11 din Directiva TVA „întrucât permite unor persoane neimpozabile să fie membre ale unui grup TVA”.

12. Irlanda arată că, dacă susținerile Comisiei ar fi corecte, ar avea nu doar obligația să reglementeze și să supravegheze formarea grupurilor TVA astfel încât să excludă în totalitate persoanele neimpozabile, ci și să continue să supravegheze grupurile aprobate existente. Din perspectiva Irlandei, aceasta înseamnă că susținerile Comisiei au o sferă mai largă decât cele din procedura precontencioasă, astfel că nu a avut posibilitatea în cursul acestei proceduri să formuleze observații cu privire la implicațiile acestui conținut mai larg, fapt care, din punctul său de vedere, nu este nesemnificativ.

13. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, acțiunea trebuie să se întemeieze pe aceleași motive precum avizul motivat⁴. În cazul în care un motiv nu a fost menționat în avizul motivat, acesta nu poate fi declarat admisibil în cadrul procedurii în fața Curții.

14. Cu toate acestea, astfel cum a constatat Curtea în Hotărârea Comisia/Portugalia, cerința nu poate merge până la a impune, în toate situațiile, o coincidență perfectă între enunțul motivelor din dispozitivul avizului motivat și concluziile cererii introductive, în condițiile în care obiectul litigiului, astfel cum a fost definit în avizul motivat, nu a fost extins sau modificat⁵.

15. Prezenta procedură în constatarea neîndeplinirii obligațiilor privește în primul rând interpretarea articolului 11 din Directiva TVA. În primul paragraf al articolului 11 se oferă statelor membre opțiunea de a considera persoane diferite drept persoană impozabilă unică. Potrivit celui de al doilea paragraf al articolului 11, un stat membru care își exercită opțiunea prevăzută la primul paragraf poate adopta orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei fiscale.

16. Astfel, aplicabilitatea articolului 11 din Directiva TVA nu depinde de faptul că este vorba de o alăturare la grup sau de apartenența la acesta. Al doilea paragraf al articolului 11 acordă pur și simplu statelor membre dreptul de a adopta toate măsurile necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei fiscale. Cu alte cuvinte, articolul 11 din Directiva TVA prevede limitativ cerințele prealabile pentru ca persoane diferite să fie considerate persoană impozabilă unică și aceasta este problema centrală a acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor.

17. În prezenta cauză, reformularea din cererea introductivă nu extinde, nu modifică și nici măcar nu restrânge obiectul cauzei, astfel cum a fost definit în avizul motivat. Această reformulare nu afectează dreptul la apărare al Irlandei deoarece acțiunea formulată de Comisie vizează calitatea persoanelor care pot fi membre ale unui grup TVA, iar nu controlul unor astfel de grupuri de către autoritățile statului membru.

18. Astfel, faptul că în avizul motivat al Comisiei nu se face distincție între persoanele neimpozabile care se alătură grupurilor TVA și persoanele neimpozabile care își păstrează calitatea de membru nu înseamnă că s-a invocat un motiv nou pe care Curtea să nu îl poată primi.

19. În consecință, motivul privind inadmisibilitatea trebuie să fie respins.

V – Argumentele părților

20. Dezacordul dintre Comisie și Irlanda poate fi rezumat după cum urmează.

21. Potrivit Comisiei, chiar dacă în articolul 11 din Directiva TVA nu apare termenul „impozabile” alături de cuvintele „orice persoane”, rezultă implicit că această dispoziție include numai „persoanele impozabile”, astfel cum sunt acestea definite la articolul 9 din Directiva TVA. În caz contrar, un grup TVA ar putea fi constituit numai din persoane neimpozabile. Din perspectiva Comisiei, conceptul de „grupare” presupune că toate persoanele dintr-un grup prevăzut la articolul 11 trebuie să aparțină aceleiași categorii în raport cu TVA-ul. În plus, dat fiind că articolul 11 derogă de la regula generală potrivit căreia fiecare persoană impozabilă trebuie tratată ca o unitate distinctă, acesta trebuie să facă obiectul unei interpretări restrictive.

4 — A se vedea Hotărârea din 11 iulie 2002, Comisia/Spania (C-139/00, Rec., p. I-6407, punctul 18 și jurisprudența citată).

5 — Hotărârea din 18 noiembrie 2010, C-458/08, Rep., p. I-11599, punctul 44 și jurisprudența citată. A se vedea de asemenea Hotărârea din 10 mai 2012, Comisia/Estonia (C-39/10, punctele 24-26).

22. Comisia susține că interpretarea pe care a dat-o articolului 11 din Directiva TVA este în concordanță cu obiectivele principale ale grupării TVA-ului, care constau în simplificarea administrativă și în combaterea abuzurilor. Simplificarea rezidă în principal în scutirea de sarcinile administrative și contabile determinate de efectuarea individuală a înregistrărilor în conturile de TVA și de depunerea individuală a declarațiilor de TVA. Din moment ce doar persoanele impozabile trebuie să efectueze astfel de înregistrări în conturi și să depună aceste declarații, obiectivul simplificării nu poate justifica includerea persoanelor neimpozabile într-un grup TVA. În ceea ce privește abuzul, expunerea de motive a propunerii privind cea de A șasea directivă TVA menționează doar obiectivul de a împiedica operatorii economici să exploateze pragurile de impozitare prin împărțirea unei activități economice unice în mai multe persoane distincte. Comisia pare a sugera că orice rol al persoanelor neimpozabile este astfel exclus. Cu toate acestea, Comisia susține în continuare că articolul 11 nu poate fi utilizat ca instrument de prevenire a evaziunii fiscale sau a fraudei fiscale⁶, spre exemplu prin permisiunea acordată unor holdinguri care nu sunt persoane impozabile în temeiul articolului 9 să fie incluse într-un grup TVA în temeiul articolului 11.

23. În plus, Comisia consideră că motivul său este susținut, chiar dacă indirect, de jurisprudența Curții, în special de Hotărârea Ampliscientifica și Amplifin. În cauza respectivă, Curtea a constatat că efectul implementării unui regim de grup TVA este de a permite ca „persoanele, în special societățile, care prezintă legături financiare, economice și organizaționale să înceteze să fie considerate ca persoane impozabile separate în scopuri de TVA, pentru a fi considerate o persoană impozabilă unică”⁷. În opinia Comisiei, acest pasaj, împreună cu Concluziile avocatului general Van Gerven prezentate în cauza Polysar⁸, reflectă ideea că numai persoanele impozabile pot fi membre ale unei „persoane impozabile unice”.

24. Irlanda, pe de altă parte, este de părere că articolul 11 din Directiva TVA trebuie interpretat literal, iar folosirea de către legiuitor a termenului „persoane” fără atributul „impozabile” a fost intenționată. Dacă legiuitorul ar fi intenționat să se refere la persoane impozabile în articolul 11 ar fi inserat acest termen în versiunea reformată a Directivei TVA.

25. Irlanda arată că noțiunea de „grupare” pe care se întemeiază Comisia este mai degrabă descriptivă și nu este folosită în Directiva TVA. În consecință, ea nu poate constitui o bază pentru interpretarea articolului 11 din Directiva TVA. În plus, deși teoretic este posibil ca un grup TVA să fie format numai din persoane neimpozabile, un asemenea lucru este foarte puțin probabil și, mai mult decât atât, este interzis expres în legislația irlandeză⁹.

26. Irlanda pretinde că adăugarea celui de al doilea paragraf la articolul 11 din Directiva TVA a extins obiectivul reglementării în sensul de a permite statelor membre să adopte măsuri cu privire la grupurile TVA în scopul combaterii abuzurilor, al simplificării tratamentului TVA și al prevenirii evaziunii fiscale și a fraudei fiscale¹⁰. Irlanda susține că, prin permisiunea acordată persoanelor

6 — Comisia afirmă că, dacă un stat membru vrea să deroge de la regimul normal al Directivei TVA în urmărirea acestui obiectiv, trebuie să urmeze procedura prevăzută la articolul 395 din Directiva TVA.

7 — Hotărârea din 22 mai 2008, C-162/07, Rep., p. I-4019, punctul 19.

8 — Hotărârea din 20 iunie 1991, Polysar Investments Netherlands/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, C-60/90, Rec., p. I-3111. Avocatul general Van Gerven a conchis la punctul 9 din concluziile sale că „[i]ntrebarea care se pune este dacă această opțiune permite unui stat membru să considere două persoane care sunt strâns legate între ele ca persoană impozabilă unică în cazul în care s-a stabilit că una dintre aceste persoane nu desfășoară nicio «activitate economică» în sensul articolului 4 din directivă. În opinia noastră, această întrebare trebuie să primească un răspuns negativ”.

9 — Irlanda se referă la articolul 15 alineatul (1) din Value Added Tax Consolidation Act 2010, care impune ca cel puțin un membru al grupului TVA să fie persoană impozabilă în sensul titlului III din Directiva TVA.

10 — Irlanda respinge totodată argumentul că măsurile întemeiate pe articolul 11 trebuie să fie adoptate în baza articolului 395 din Directiva TVA.

neimpozabile, în special holdingurilor¹¹, să fie membre ale unui grup TVA, poate fi promovată prevenirea evaziunii fiscale și/sau a fraudei fiscale. Astfel de beneficii includ, potrivit Irlandei, posibilitatea de a antrena răspunderea solidară a unui holding în cazul în care membrii unui grup întâmpină dificultăți în a plăti TVA-ul datorat.

27. În final, Irlanda contestă relevanța jurisprudenței pe care se întemeiază Comisia. Întrebarea dacă numai persoanele impozabile pot fi membre ale unui grup TVA nu a fost adresată Curții în cauza *Ampliscientifica și Amplifin*. Cât despre Concluziile avocatului general Van Gerven prezentate în cauza *Polysar*, Irlanda remarcă faptul că Curtea a decis să nu le urmeze nici în cauza respectivă, nici în Hotărârile ulterioare *Wellcome Trust*¹² sau *Harnas & Helm*¹³.

VI – Analiza

28. Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, pentru a stabili domeniul de aplicare al unei dispoziții de drept al Uniunii, este necesar să se țină seama atât de termenii săi, cât și de contextul și de obiectivele sale¹⁴. Vom analiza în primul rând modul de redactare a articolului 11, în lumina istoricului legislativ al acestuia, înainte de a examina contextul și obiectivele sale.

A – *Istoricul legislativ și modul de redactare*

29. În anul 1967, gruparea TVA-ului a fost introdusă în dreptul Uniunii prin A doua directivă TVA. Punctul 2 din anexa A la A doua directivă¹⁵ permite statelor membre să considere ca persoană impozabilă unică persoane independente distincte care îndeplinesc cerințele prelabile prevăzute de directiva menționată. Ulterior, opțiunea a fost reglementată de A șasea directivă TVA¹⁶ și, ceva mai recent, de Directiva TVA în vigoare. Totuși, forma ei s-a schimbat în procesul de modificare.

30. La punctul 2 din anexa A la A doua directivă TVA, statelor membre li s-a permis „să considere nu ca persoane impozabile separate, ci ca persoană impozabilă unică persoanele care, deși sunt independente din punct de vedere juridic, sunt totuși strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale”. Folosirea termenului „separate” indica faptul că statele membre aveau opțiunea de a trata persoanele impozabile fie separat, fie ca persoană impozabilă unică. Aceeași semnificație rezultă și din versiunile franceză și germană ale celei de A doua directive.

11 — În ceea ce privește companiile holding din perspectiva TVA-ului, a se vedea, spre exemplu, Hotărârea *Polysar Investments Netherlands*, citată anterior, și Hotărârea din 29 octombrie 2009, *SKF* (C-29/08, Rep., p. I-10413).

12 — Hotărârea din 20 iunie 1996, *Wellcome Trust/Commissioners of Customs & Excise*, C-155/94, Rec., p. I-3013. În cauza *Wellcome Trust* se pune problema dacă noțiunea de activități economice, conform articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă, trebuie interpretată în sensul că ar include activitățile care constau în cumpărarea și vânzarea de acțiuni și de alte titluri de valoare de către un administrator în cadrul administrării bunurilor unei fundații caritabile.

13 — Hotărârea din 6 februarie 1997, *Harnas & Helm/Staatssecretaris van Financiën*, C-80/95, Rec., p. I-745. Cauza *Harnas & Helm* privește problema dacă articolul 4 alineatul (2) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că simpla dobândire a proprietății și deținerea obligațiilor, care nu sunt subordonate niciunei activități economice, și încasarea veniturilor aferente acestora nu ar trebui considerate activități economice care conferă persoanei vizate statutul de persoană impozabilă.

14 — A se vedea Hotărârea din 29 octombrie 2009, *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 23 și jurisprudența citată); a se vedea de asemenea Hotărârea din 19 iulie 2012, *A* (C-33/11, punctul 27).

15 — A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Structură și modalități de aplicare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 71, p. 1303).

16 — Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre în ceea ce privește impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare („A șasea directivă privind TVA”) (JO L 145, p. 1).

31. A șasea directivă a operat însă o modificare în modul de redactare a dispoziției privind gruparea TVA-ului. Prevederea relevantă din această directivă, respectiv articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf, nu se referă la membrii unui grup TVA ca persoane impozabile „separate”, ci pur și simplu ca „persoane”¹⁷.

32. Modificarea este și mai vizibilă în versiunile lingvistice ale celei de A șasea directive în care se folosesc termeni diferiți pentru noțiunile „taxable person” („persoană impozabilă”) și „person” („persoană”). Un exemplu îl constituie limba franceză. Prima noțiune este tradusă prin „assujeti”, în timp ce cea de a doua este tradusă prin „personne”.

33. Modul de redactare a articolului 11 din Directiva TVA reformată pare a fi același în mai multe versiuni, cu excepția celei în limba engleză¹⁸. În versiunea în limba engleză, în fața cuvântului „person” („persoană”) s-a adăugat cuvântul „any” („orice”), ceea ce, potrivit guvernelor irlandez și finlandez și guvernului Regatului Unit, are ca scop să accentueze că „persoana” care face parte dintr-un grup TVA nu trebuie să fie o persoană impozabilă.

34. În lumina acestui istoric legislativ, ne este dificil să acceptăm argumentele Comisiei. Astfel cum a subliniat Irlanda, în tot restul Directivei TVA s-a folosit termenul „persoană impozabilă”, iar nu „persoană”, cu privire la entitățile care exercită activități economice în sensul Directivei TVA. Chiar dacă istoricul legislativ nu este hotărâtor, se poate presupune că legiuitorul a urmărit să extindă domeniul de aplicare al celor care pot face parte dintr-un grup TVA.

35. În plus, remarcăm că achizițiile între persoane neimpozabile nu fac parte din domeniul de aplicare al Directivei TVA, indiferent dacă aceste persoane formează sau nu formează un grup TVA. Aceasta înseamnă că preocuparea ipotetică a Comisiei că grupul TVA ar putea fi constituit numai din persoane neimpozabile nu este întemeiată.

36. În consecință, articolul 11 din Directiva TVA permite statelor membre să considere drept o „persoană impozabilă unică” persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv, cu condiția ca acestea să fie strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale. Această concluzie este în concordanță cu principiul securității juridice, care prezintă o importanță specială în domeniul fiscal, în care nu doar persoanele impozabile și autoritățile fiscale, ci și statele membre trebuie să se poată baza pe un text clar și precis al dispoziției relevante de drept al Uniunii¹⁹. În consecință, propunem ca acțiunea Comisiei să fie respinsă.

B – Obiectivele și contextul dispozițiilor privind gruparea TVA-ului

37. În cazul în care Curtea ar accepta analiza de mai sus, întemeiată pe modul de redactare a articolului 11, nu ar mai fi strict necesar să se examineze contextul și obiectivele acestuia²⁰. Totuși, vom analiza și aceste aspecte, pentru situația în care concluziile noastre cu privire la modul de redactare a articolului 11 nu vor fi acceptate.

17 — Textul integral al articolului (4) alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă prevede: „[...] fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale”.

18 — A se vedea considerentul (3) al Directivei TVA: „În vederea asigurării prezentării acestor prevederi într-o formă clară și logică, în conformitate cu principiul unei mai bune legiferări, este necesară reformarea structurii și formulării directivei, deși acest lucru nu antrenează, în principiu, modificări de fond în legislația existentă. Cu toate acestea, un număr mic de modificări substanțiale sunt inerente exercițiului de reformare și este necesar să fie, totuși, efectuate. În cazul în care asemenea modificări sunt efectuate, acestea sunt enumerate în totalitate în cadrul dispozițiilor care reglementează transpunerea și intrarea în vigoare”.

19 — Hotărârea din 15 iulie 2010, Comisia/Regatul Unit (C-582/08, Rep., p. I-7195, punctele 49-51).

20 — *Ibidem*, în special punctul 51. A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza respectivă, punctul 52.

38. Expunerea de motive a propunerii privind A șasea directivă TVA prevede că, „[...] în interesul simplificării administrative sau al combaterii abuzurilor (spre exemplu, divizarea unui operator economic în mai multe persoane impozabile, astfel încât fiecare dintre acestea să poată beneficia de un regim special), statele membre nu sunt obligate să considere persoane impozabile acele persoane a căror «independentă» este pur juridică”²¹. Istoricul legislativ al dispozițiilor prin care s-au instituit grupurile TVA nu relevă alte scopuri. Din punctul de vedere al Comisiei, aceste obiective împiedică includerea unor persoane neimpozabile în grupurile TVA.

39. Pentru a înțelege obiectivul grupurilor TVA în contextul mai larg al regimului TVA trebuie avut în vedere efectul grupurilor TVA asupra neutralității fiscale. Aceasta implică examinarea efectelor practice ale înregistrării unui grup TVA. Acest aspect este semnificativ, întrucât efectele respective pot constitui motivația implicării operatorilor economici în gruparea TVA-ului, dacă au această opțiune potrivit reglementării naționale²².

C – Opțiunea de grupare a TVA-ului în contextul mai larg al regimului TVA-ului

40. Formarea unui grup TVA are ca rezultat crearea unei persoane impozabile unice în scopuri de TVA, care este comparabilă din toate punctele de vedere cu o persoană impozabilă constituită dintr-o singură entitate. Indiferent de natura ei de regim special, gruparea TVA-ului nici nu restrânge, nici nu extinde drepturile persoanei impozabile, astfel cum sunt acestea definite la articolul 9 din Directiva TVA.

41. Sistemul TVA-ului atinge cel mai înalt grad de simplitate și de neutralitate dacă sunt îndeplinite două condiții: taxa este percepută într-un mod cât mai general posibil și sfera sa de aplicare acoperă toate etapele producției și ale distribuției, precum și prestarea de servicii²³. Regimul TVA-ului trebuie să aibă ca rezultat neutralitatea concurențială, astfel încât pe teritoriul unui stat membru produsele și serviciile similare să poarte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea circuitului de producție și de distribuție²⁴. În condiții optime de funcționare, această așa-numită neutralitate fiscală nu trebuie să afecteze nici concurența, nici deciziile pe care operatorii economici le iau în organizarea activității lor, precum forma juridică sau structura organizațională²⁵.

42. Constituirea unui grup TVA dă naștere responsabilității fiscale a grupului și pune capăt celei distincte a acelor dintre membrii săi care erau persoane impozabile în scopuri de TVA înainte de a se alătura grupului²⁶. Tratamentul operațiunilor grupului sub aspectul TVA-ului, atât al celor efectuate între entitățile din cadrul său, cât și al celor efectuate cu entitățile din afara sa, este comparabil cu tratamentul TVA al unei persoane impozabile unice care își desfășoară activitatea individual. Operațiunile dintre membrii grupului, care rămân, prin urmare, în interiorul acestuia, sunt considerate a fi efectuate de grup pentru sine. În consecință, operațiunile interne ale unui grup TVA nu există sub aspectul TVA-ului.

43. Dacă un grup TVA acționează în conformitate cu normele regimului TVA, dreptul membrilor grupului de a deduce TVA-ul pentru achiziții nu se extinde²⁷. Acest drept continuă să fie aplicabil doar în ceea ce privește produsele destinate activităților grupului TVA care fac obiectul TVA-ului. Totodată, membrii grupului TVA nu pot deduce TVA-ul pentru produsele destinate activităților scutite de la plata TVA-ului.

21 — A se vedea expunerea de motive a Propunerii privind A șasea directivă TVA, COM(73) 950 final din 20 iunie 1973.

22 — Implementarea practică a opțiunii de grup TVA este diferită. În anumite state membre care au introdus gruparea TVA-ului, aceasta este obligatorie pentru persoanele care îndeplinesc cerințele, în altele este facultativă.

23 — A se vedea considerentul (5) al Directivei TVA.

24 — A se vedea considerentul (7) al Directivei TVA.

25 — Terra, B., și Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, capitolul 7.3.

26 — A se vedea Hotărârea Ampliscientifica și Amplifin, citată anterior, punctele 19 și 20.

27 — Pentru o sinteză a regimului de deduceri, a se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth (C-324/11, punctul 25 și jurisprudența citată).

D – *Obiectivul dispozițiilor privind gruparea TVA-ului*

44. În lumina obiectivului și a contextului grupării TVA-ului pe care le-am expus mai sus, nu putem fi de acord cu argumentul Comisiei potrivit căruia persoanele neimpozabile nu trebuie să aibă acces la gruparea menționată. Am ajuns la această concluzie din următoarele motive.

45. Gruparea TVA-ului nu aduce beneficii economice în cazul în care se efectuează o achiziție pentru activități supuse TVA-ului, întrucât cumpărătorul are dreptul să deducă TVA-ul achitat în amonte. Într-o asemenea situație nu prezintă, în principiu, relevanță dacă achiziția este efectuată în cadrul grupului TVA, fără TVA achitat în amonte, sau din exteriorul grupului TVA, cu TVA achitat în amonte. Cu toate acestea, întrucât operațiunile interne ale unui grup TVA nu se iau în considerare din perspectiva TVA-ului, gruparea TVA-ului poate implica avantaje pentru operatorii economici din punctul de vedere al fluxului de numerar în ceea ce privește activitățile care fac obiectul TVA-ului.

46. În anumite situații, membrii unui grup TVA pot obține avantaje economice ca urmare a apartenenței lor la grup²⁸. În opinia noastră, aceasta este doar o consecință inevitabilă care decurge din opțiunea de politică fiscală primară a unui stat membru de a permite gruparea TVA-ului.

47. Participarea într-un grup TVA poate fi avantajoasă în situația în care un membru care face o achiziție supusă TVA-ului nu are dreptul la deducerea TVA-ului sau are dreptul doar la o deducere parțială a TVA-ului ca urmare a naturii activităților sale, exceptate de la plata TVA-ului. Dacă un astfel de membru realizează o achiziție de la un furnizor din exteriorul grupului TVA, atunci datorează TVA. Dacă însă acesta realizează achiziția de la un alt membru al grupului, nu datorează TVA.

48. În cazul în care un operator economic nu are dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru o achiziție poate fi avantajos să realizeze el însuși produsele sau să presteze serviciile. Spre exemplu, o bancă ce nu are dreptul la deducerea TVA-ului poate să aibă un avantaj economic dacă produce pe plan intern serviciile informatice necesare activității sale bancare în loc să le cumpere de la un terț. Dacă opțiunea de grupare a TVA-ului este însă disponibilă, ea poate să își externalizeze serviciile informatice către o filială care aparține grupului, obținând același avantaj.

49. Astfel, răspunderea privind TVA-ul poate avea și are un impact asupra structurii și a funcționării activităților economice. Însă gruparea TVA-ului permite statelor membre să diminueze influența pe care TVA-ul o are asupra modului în care se organizează operatorii economici. Aceasta se poate obține prin reducerea diferenței de cost dintre realizarea unui produs pe plan intern și cumpărarea lui de la un furnizor cu personalitate juridică distinctă și care aparține aceluiași grup. Astfel, gruparea TVA-ului susține neutralitatea fiscală, prin activarea unor structuri de activitate adecvate, fără consecințe negative în planul răspunderii privind TVA-ul. În plus, posibilitatea includerii persoanelor neimpozabile într-un grup TVA plasează structurile întreprinderilor care cuprind astfel de persoane pe aceeași poziție cu celelalte structuri de întreprinderi. Un exemplu îl reprezintă astfel de grupuri de societăți în care un holding deține participația majoritară în toate celelalte companii ale grupului.

50. Reamintim că activitatea, iar nu forma juridică definește statutul de persoană impozabilă în scopuri de TVA. Pentru stabilirea efectului practic al grupării TVA-ului în ceea ce privește neutralitatea fiscală, este necesar să se examineze activitățile membrilor grupurilor TVA.

28 — A se vedea Comunicarea Comisiei către Consiliu și Parlamentul European privind opțiunea de grup TVA menționată la articolul 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [COM(2009) 325 final, p. 11 și 12].

51. Spre exemplu, natura impozabilă sau neimpozabilă a activităților unui holding independent din punct de vedere juridic nu depinde, în principiu, de aspectul dacă acesta aparține sau nu aparține unui grup TVA²⁹. Cu toate acestea, un holding care aparține unui grup TVA poate achiziționa produse și servicii impozabile fără plata TVA-ului, în timp ce un holding care nu aparține unui grup TVA nu poate achiziționa produse și servicii în același mod. Prin apartenența la un grup TVA, o persoană neimpozabilă devine o entitate supusă regimului Uniunii în materie de TVA.

52. Cu toate acestea, în opinia noastră, nu este o anomalie ca persoanele neimpozabile să poată face parte dintr-un grup TVA, întrucât orice persoană impozabilă poate desfășura atât activități care intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, cât și activități care nu intră în acest domeniu³⁰. În această privință, nu se poate face nicio distincție între o persoană impozabilă obișnuită și un grup TVA.

53. Astfel, din perspectiva neutralității fiscale, includerea persoanelor neimpozabile într-un grup TVA nu influențează în niciun fel modul în care sunt urmărite obiectivele regimului de grupare a TVA-ului. În plus, în opinia noastră, situația în care o persoană neimpozabilă obține beneficii economice din efectuarea de achiziții libere în cadrul unui grup TVA nu diferă de cea în care o persoană impozabilă angajată în activități supuse TVA-ului poate, prin faptul că aparține unui grup TVA, să achiziționeze servicii impozabile scutite de TVA în interiorul grupului TVA.

54. În concluzie, considerăm că obiectivul grupării TVA-ului în contextul regimului privind TVA-ul nu susține poziția potrivit căreia persoanele neimpozabile nu ar putea fi incluse în grupurile TVA în temeiul articolului 11 din Directiva TVA.

VII – Concluzie

55. Pentru aceste motive, propunem Curții să constate că Irlanda, prin faptul că a permis unor persoane neimpozabile să fie membre ale unui grup în scopuri de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, nu a încălcat obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 9 și 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. În consecință, acțiunea formulată de Comisie trebuie să fie respinsă, Comisia să fie obligată la plata cheltuielilor de judecată, iar statele membre interveniente să suporte propriile cheltuieli de judecată.

29 — A se vedea Hotărârea Polysar Investments Netherlands, citată anterior, punctele 15-17.

30 — A se vedea Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM (C-77/01, Rec., p. I-4295, punctul 49), și Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta (C-437/06, Rep., p. I-1597). La punctul 26 din această din urmă hotărâre se arată: „Din precizările furnizate de instanța de trimitere reiese că Securenta exercită trei tipuri de activități, și anume, în primul rând, activități neeconomice, care nu fac parte din sfera de aplicare a celei de A șasea directive, în al doilea rând, activități economice, care fac parte, în consecință, din sfera de aplicare a acestei directive, dar sunt scutite de TVA și, în al treilea rând, activități economice impozitate. În acest context, se pune întrebarea dacă și, dacă este cazul, în ce măsură o astfel de persoană impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul aferent intrărilor pentru cheltuielile care nu pot fi asociate unor activități în aval determinate”.