



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

9 aprilie 2013 \*

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru — Fiscalitate — Directiva 2006/112/CE — Articolele 9 și 11 — Legislație națională care permite includerea unor persoane neimpozabile într-un grup de persoane care pot fi considerate ca persoană impozabilă unică în scopuri de TVA”

În cauza C-85/11,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 24 februarie 2011,

**Comisia Europeană**, reprezentată de R. Lyal, în calitate de agent, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

**Irlandei**, reprezentată de D. O'Hagan, în calitate de agent, asistat de G. Clohessy, SC, și de N. Travers, BL, cu domiciliul ales în Luxemburg,

pârâtă,

susținută de:

**Republica Cehă**, reprezentată de M. Smolek și de T. Müller, în calitate de agenți,

**Regatul Danemarcei**, reprezentat inițial de C. Vang și ulterior de V. Pasternak Jørgensen, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

**Republica Finlanda**, reprezentată de H. Leppo și de S. Hartikainen, în calitate de agenți,

**Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord**, reprezentat de H. Walker, în calitate de agent, asistată de M. Hall, barrister,

interveniente,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul V. Skouris, președinte, domnul K. Lenaerts, vicepreședinte, domnii A. Tizzano, J. Malenovský, doamna M. Berger și domnul E. Jarašiūnas (raportor), președinți de cameră, domnii E. Juhász, J.-C. Bonichot, M. Safjan, D. Šváby și doamna A. Prechal, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

\* Limba de procedură: engleza.

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 5 septembrie 2012,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 27 noiembrie 2012,

pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Prin cererea introductivă, Comisia Europeană solicită Curții să constate că, întrucât a permis unor persoane neimpozabile să fie membre ale unui grup de persoane considerate ca persoană impozabilă unică în scopuri de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (în continuare „grup TVA” și, respectiv, „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 (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

- 2 În cuprinsul titlului III din Directiva TVA, intitulat „Persoane impozabile”, figurează articolele 9-13 din această directivă.

- 3 Potrivit articolului 9 din directiva menționată:

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

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.

(2) Pe lângă persoanele prevăzute la alineatul (1), orice persoană care, în mod ocazional, livrează un mijloc de transport nou, expedit sau transportat clientului de către vânzător sau client sau în numele vânzătorului sau al clientului la o destinație situată în afara teritoriului unui stat membru, dar pe teritoriul Comunității, este considerată o persoană impozabilă.”

- 4 Potrivit articolului 10 din aceeași directivă, condiția ca activitatea economică să fie efectuată în mod independent exclude de la plata TVA-ului salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt legate de un angajator printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juridice care dau naștere relației angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului.

- 5 Articolul 11 din Directiva TVA prevede:

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

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

- 6 Articolul 12 din directiva menționată prevede că statele membre pot considera ca persoană impozabilă orice persoană care efectuează, în mod ocazional, o operațiune legată de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din aceeași directivă și în special livrarea unei clădiri sau a unui teren constructibil.
- 7 Potrivit articolului 13 din Directiva TVA, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate, în principiu, persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice.

#### *Dreptul irlandez*

- 8 Secțiunea 15 din Legea consolidată din 2010 privind taxa pe valoarea adăugată (Value Added Tax Consolidation Act 2010), care a reluat, în esență, dispozițiile secțiunii 8 alineatul 8 din Legea din 1972 privind taxa pe valoarea adăugată (Value Added Tax Act 1972), cu modificările ulterioare, prevede:

„(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 acesteia:

- (a) printr-o notificare scrisă [...] adresată fiecăreia dintre aceste persoane, să le considere o persoană impozabilă unică [...], iar persoanele astfel notificate vor fi considerate în consecință ca făcând parte din[tr-un grup TVA] atât timp cât li se aplică prezenta subsecțiune, însă fiecăruia dintre membrii grupului [TVA] 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 [TVA] pentru conformitatea cu dispozițiile prezentei legi și
  - (ii) toate drepturile și obligațiile decurgând din prezenta lege cu privire la operațiunile grupului [TVA] vor fi stabilite în consecință,

precum și

- (b) să facă fiecare persoană din cadrul grupului [TVA] 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.”

## Procedura precontencioasă și procedura în fața Curții

- 9 La 23 septembrie 2008, Comisia a adresat Irlandei o scrisoare de punere în întârziere prin care atrăgea atenția acestui stat membru cu privire la posibila incompatibilitate cu articolele 9 și 11 din Directiva TVA a secțiunii 8 alineatul 8 din Legea din 1972 privind taxa pe valoarea adăugată, cu modificările ulterioare, în vigoare la acea dată, în temeiul căreia persoane neimpozabile puteau să facă parte dintr-un grup TVA, astfel cum prevede în prezent secțiunea 15 din Legea consolidată din 2010 privind taxa pe valoarea adăugată. Conform articolului 226 CE, Comisia invita statul membru respectiv să își prezinte observațiile.
- 10 Prin scrisoarea de răspuns din 23 ianuarie 2009, autoritățile irlandeze au susținut că dispozițiile naționale în cauză erau compatibile cu Directiva TVA.
- 11 Întrucât a considerat acest răspuns nesatisfăcător, la 23 noiembrie 2009, Comisia a emis un aviz motivat, la care Irlanda a răspuns la 27 ianuarie 2010, arătând că își menține poziția exprimată în răspunsul său la scrisoarea de punere în întârziere.
- 12 În aceste condiții, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.
- 13 Prin Ordonanțele președintelui Curții din 4 iulie și din 27 septembrie 2011, au fost admise cererile de intervenție în susținerea concluziilor Irlandei formulate de Republica Cehă, Regatul Danemarcei și Republica Finlanda, pe de o parte, precum și de Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, pe de altă parte.
- 14 Prin scrisoarea din 27 ianuarie 2012, în temeiul articolului 16 alineatul (3) din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, Irlanda a solicitat soluționarea cauzei de către Marea Cameră.

## Cu privire la acțiune

### *Cu privire la admisibilitate*

#### Argumentele părților

- 15 Irlanda solicită, cu titlu principal, respingerea acțiunii ca inadmisibilă. Ea invocă în această privință faptul că obiectul cererii introductive depășește motivul expus de Comisie în cursul procedurii administrative. Astfel, deși în scrisoarea de punere în întârziere și în avizul motivat Comisia i-ar fi reproșat că permite persoanelor neimpozabile să se alăture unui grup TVA, ea ar critica-o acum pentru că permite unor astfel de persoane să fie membre ale unui asemenea grup, ceea ce ar implica nu doar reglementarea și supravegherea constituirii grupurilor TVA agreeate existente, ci și exercitarea unui control permanent asupra acestora din urmă pentru a se asigura că membrii lor ar putea să fie considerați în mod individual persoane impozabile dacă activitățile lor ar fi examinate separat.
- 16 În memoriul său în replică, Comisia se opune acestei cauze de inadmisibilitate, invocând faptul că întotdeauna a susținut că referirea la „persoane” pe care o conține articolul 11 din Directiva TVA privește numai persoanele impozabile, fapt din care rezultă că persoanele neimpozabile nu pot fi membre ale unui grup TVA. În plus, în cazul în care Curtea ar aprecia că Comisia a extins obiectul procedurii, inadmisibilitatea nu ar putea fi decât parțială în opinia sa.

## Aprecierea Curții

- 17 Potrivit unei jurisprudențe constante, obiectul unei acțiuni formulate în temeiul articolului 258 TFUE este delimitat de procedura precontencioasă prevăzută la acest articol. Prin urmare, acțiunea trebuie să fie întemeiată pe aceleași motive și mijloace ca avizul motivat. Totuși, această cerință 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 modificat (a se vedea printre altele Hotărârea din 11 iulie 2002, Comisia/Spania, C-139/00, Rec., p. I-6407, punctele 18 și 19, precum și Hotărârea din 18 noiembrie 2010, Comisia/Portugalia, C-458/08, Rep., p. I-11599, punctele 43 și 44).
- 18 În speță, chiar dacă în dispozitivul cererii sale introductive Comisia a folosit termenii „to be members of a VAT group” („să fie membre ale unui grup TVA”), în timp ce în prezentarea motivelor din cadrul avizului motivat folosise termenii „to join a VAT group” („să se alătore unui grup TVA”), acest fapt nu a modificat cu nimic obiectul litigiului, astfel cum a fost definit în avizul motivat. În acest sens, diferența care există între aceste expresii nu are nicio incidență asupra conținutului pretensei neîndepliniri a obligațiilor care, după cum s-a arătat atât în cererea introductivă, cât și în avizul motivat, constă în faptul că legislația irlandeză de transpunere a Directivei TVA permite includerea unor persoane neimpozabile într-un grup TVA, cu încălcarea, în opinia reclamantei, a articolelor 9 și 11 din directiva menționată.
- 19 În consecință, trebuie respinsă excepția de inadmisibilitate invocată de Irlanda.

## *Cu privire la fond*

### Argumentele părților

- 20 În susținerea acțiunii formulate, Comisia arată că articolul 11 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că persoanele care nu sunt supuse TVA-ului nu pot fi incluse într-un grup TVA.
- 21 Astfel, ea susține că articolul 11 din Directiva TVA oferă posibilitatea ca mai multe persoane, privite împreună, să fie considerate ca persoană impozabilă unică, cu condiția ca fiecare dintre acestea să fie supusă, în mod individual, la plata TVA-ului. Articolul respectiv ar reprezenta o excepție de la regula generală potrivit căreia fiecare persoană impozabilă trebuie tratată ca o entitate distinctă în vederea aplicării regimului TVA. Prin urmare, el trebuie interpretat restrictiv. Chiar dacă, desigur, articolul menționat se referă la „persoane”, faptul că persoanele incluse într-un grup TVA trebuie tratate ca persoană impozabilă „unică” ar presupune că fiecare membru al acestui grup trebuie să fie el însuși persoană impozabilă. În mod similar, conceptul „grupare” ar implica faptul că persoanele vizate aparțin aceleiași categorii din perspectiva sistemului comun al TVA-ului.
- 22 De altfel, potrivit Comisiei, dacă termenul „persoane” ar trebui interpretat în sensul că se referă, fără nicio restricție, la orice persoană, un grup TVA ar putea fi compus în întregime din persoane neimpozabile, ceea ce ar contraveni sistemului comun al TVA-ului.
- 23 Interpretarea pe care o dă articolului 11 din Directiva TVA ar fi, în plus, în concordanță cu obiectivul acestuia care, astfel cum ar reieși din expunerea de motive a propunerii care a condus la adoptarea celei de A șasea directive 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 L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”), este, pe de o parte, de a permite simplificarea administrativă pentru contribuabili și pentru administrația fiscală și, pe de altă parte, de a evita abuzurile, prin împiedicarea unor persoane care nu sunt în mod

real entități comerciale independente să fie tratate ca persoane impozabile distincte. Astfel, includerea unor persoane neimpozabile într-un grup TVA nu ar permite nici simplificarea administrativă, nici prevenirea abuzurilor.

- 24 Nici modul de redactare a articolului 11 din Directiva TVA, nici actele pregătitoare ale acestei directive nu ar indica faptul că dispoziția respectivă era destinată să modifice noțiunea „persoană impozabilă” și să extindă drepturile și obligațiile persoanelor impozabile la alte persoane. Or, potrivit Comisiei, acesta ar fi rezultatul dacă într-un grup TVA s-ar putea integra persoane neimpozabile, întrucât, ca urmare a faptului că operațiunile efectuate în cadrul unui astfel de grup ar fi considerate inexistente din punctul de vedere al TVA-ului, aceasta ar permite, pe de o parte, livrarea de bunuri sau furnizarea de servicii fără facturarea TVA-ului și, pe de altă parte, pentru grupul în cauză, recuperarea TVA-ului achitat în amonte din livrările efectuate unor astfel de persoane, ceea ce ar conduce la o pierdere netă de TVA și ar contraveni sistemului comun al TVA-ului.
- 25 Prin urmare, potrivit Comisiei, articolul 11 din Directiva TVA nu trebuie interpretat literal, ci trebuie privit, pe de o parte, în lumina contextului său imediat, respectiv titlul III din Directiva TVA și în special articolul 9 din aceasta, care definește „persoana impozabilă” ca fiind orice persoană care desfășoară o activitate economică, și, pe de altă parte, mai general, în lumina economiei directivei menționate.
- 26 Chiar dacă Curtea nu ar fi avut încă ocazia să se pronunțe cu privire la problema ridicată în prezenta cauză, o susținere indirectă a poziției Comisiei s-ar regăsi la punctul 19 din Hotărârea din 22 mai 2008, *Ampliscientifica și Amplifin* (C-162/07, Rep., p. I-4019), precum și în Concluziile avocatului general Van Gerven prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 20 iunie 1991, *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, Rec., p. I-3111).
- 27 Contestând toate aceste argumente, Irlanda susține că interpretarea dată de Comisie articolului 11 din Directiva TVA nu este compatibilă cu sensul literal al acestuia. Folosirea cuvântului „persons” („persoane”), iar nu a termenilor „taxable persons” („persoane impozabile”), în versiunea în limba engleză este, potrivit acesteia, rezultatul unei alegeri deliberate a legiuitorului Uniunii. Teza expusă în avizul motivat potrivit căreia termenul „taxable” a fost omis pentru a se evita o repetiție nu ar fi credibilă având în vedere că, la momentul adoptării directivei menționate, cuvântul „any” a fost adăugat în versiunea acesteia în limba engleză, între expresia „single taxable person” și cuvântul „persons”.
- 28 Obiectivul articolului 11 din Directiva TVA ar fi acela de a permite statelor membre să considere ca persoană impozabilă unică mai multe persoane dacă sunt îndeplinite anumite condiții minime, ceea ce ar implica o apreciere din partea acestora. Această persoană impozabilă unică nu ar exista, din perspectiva aplicării regimului TVA, decât dacă ar desfășura o activitate economică, potrivit articolului 9 din directiva menționată, care oferă o definiție generală a persoanei impozabile. Contrar celor pretinse de Comisie, articolul 11 din Directiva TVA, în cadrul titlului III din aceasta, nu ar apărea în niciun caz ca o derogare de la definiția respectivă. În plus, conceptul „grupare” nu ar putea servi ca bază de interpretare a articolului 11 menționat, întrucât nu figurează în textul acestuia, iar persoanele vizate de dispoziția respectivă nu formează un grup, ci încetează să existe în mod individual în vederea administrării TVA-ului, pentru a nu mai exista decât o persoană impozabilă.
- 29 Faptul că un grup TVA poate să cuprindă una sau mai multe persoane neimpozabile nu înseamnă, în opinia Irlandei, că un stat membru este îndrituit să considere ca persoană impozabilă unică un grup compus doar din astfel de persoane, fapt care nu ar avea niciun sens și care ar fi exclus de reglementarea irlandeză.
- 30 Irlanda se opune afirmației Comisiei potrivit căreia interpretarea dată de aceasta din urmă articolului 11 din Directiva TVA este în concordanță cu obiectivele articolului respectiv. Ea remarcă faptul că, dacă simplificarea administrativă și combaterea abuzurilor se numără printre aceste obiective, ele nu



sunt singurele rațiuni ale articolului menționat, astfel cum reiese din al doilea paragraf al acestuia. În orice caz, obiectivele urmărite nu ar permite să se stabilească modul în care trebuie interpretat termenul „persoane”. Contrar celor susținute de Comisie, includerea persoanelor neimpozabile într-un grup TVA ar putea în anumite împrejurări să fie nu doar compatibilă cu simplificarea administrativă și prevenirea abuzurilor, ci totodată necesară acestor scopuri.

- 31 Cât despre argumentul Comisiei potrivit căruia noțiunea „persoană impozabilă” nu poate fi extinsă, Irlanda apreciază că acesta este neîntemeiat, întrucât faptul de a permite unei persoane neimpozabile să facă parte dintr-un grup TVA, la fel ca și faptul de a permite unei persoane impozabile care nu efectuează livrări impozabile să facă parte dintr-un astfel de grup, nu ar modifica domeniul de aplicare al acestei noțiuni. Dacă articolul 11 din Directiva TVA poate să aibă ca efect, în anumite împrejurări, extinderea drepturilor și a obligațiilor unui membru al grupului TVA, acesta ar fi, în fapt, însuși obiectivul dispoziției respective, și anume tratamentul fiscal unic al tuturor persoanelor care fac parte dintr-un grup TVA aprobat în mod corespunzător. În plus, al doilea paragraf al articolului 11 din Directiva TVA ar permite statelor membre să adopte măsuri împotriva fraudei și a evaziunii fiscale al căror autor ar putea fi un grup TVA.
- 32 Irlanda adaugă că, odată aprobat grupul TVA, entitatea care era neimpozabilă este inclusă în acesta în ceea ce privește TVA-ul, rămânând totodată o persoană juridică independentă pentru alte scopuri. Ea remarcă faptul că, desigur, atunci când entitatea respectivă primește bunuri sau servicii de la un alt membru al grupului, nu se percepe niciun TVA, însă activitățile noneconomice ale acesteia vor fi luate în considerare când va fi vorba de stabilirea dreptului la deducere al grupului respectiv, la fel ca și în cazul în care întreprinderea ar fi structurată ca o persoană unică. Faptul de a nu permite unei persoane neimpozabile, precum, spre exemplu, un holding, să fie membru al unui grup TVA ar însemna, potrivit Irlandei, să se refuze dreptul la deducere pe considerente legate de modul în care este structurată întreprinderea din perspectiva dreptului societăților.
- 33 În sfârșit, Irlanda arată că jurisprudența Curții nu susține cu nimic interpretarea dată de Comisie articolului 11 din Directiva TVA, contrar celor pretinse de aceasta.
- 34 La fel ca Irlanda, și Republica Cehă, Regatul Danemarcei, Republica Finlanda și Regatul Unit apreciază că nici modul de redactare, nici obiectivele articolului 11 din Directiva TVA, nici sistemul comun al TVA-ului și nici jurisprudența Curții nu susțin poziția Comisiei.

#### Aprecierea Curții

- 35 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, 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 sale (Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 23 și jurisprudența citată).
- 36 În speță, din modul de redactare a articolului 11 primul paragraf din Directiva TVA rezultă că acesta din urmă permite fiecărui stat membru să considere mai multe persoane ca persoană impozabilă unică atunci când acestea sunt stabilite pe teritoriul statului membru respectiv și dacă, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale. Potrivit modului său de redactare, acest articol nu supune aplicarea lui altor condiții și în special celei ca persoanele respective să fi putut avea ele însele, în mod individual, calitatea de persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA. Întrucât folosește cuvântul „persoane”, iar nu termenii „persoane impozabile”, articolul nu face distincție între persoane impozabile și persoane neimpozabile.

- 37 Trebuie arătat că articolul 11 din Directiva TVA a preluat textul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă. Or, în timp ce punctul 2 din anexa A la 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 1967, 71, p. 1303), care a introdus în dreptul Uniunii noțiunea de grup TVA, permitea statelor membre „să considere nu ca persoane impozabile separate, ci ca persoană impozabilă unică” persoanele strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale, expresia „ca persoane impozabile separate” a fost abandonată în textul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă.
- 38 Pe de altă parte, deși formularea articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă a fost reluată în termeni similari în cea mai mare parte a versiunilor lingvistice ale articolului 11 din Directiva TVA, în versiunea în limba engleză a acestui articol a fost adăugat termenul „any” (orice), astfel încât pasajul relevant al dispoziției respective are următorul cuprins: „each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State” (fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv).
- 39 Nu rezultă din aceste modificări succesive de redactare că legiuitorul Uniunii ar fi avut, la momentul adoptării celei de A șasea directive și, ulterior, al Directivei TVA, intenția de a exclude posibilitatea ca persoanele neimpozabile să fie incluse într-un grup TVA și că termenul „persoane” ar fi fost folosit în locul termenilor „persoane impozabile” pentru a evita o repetiție. Faptul că alte dispoziții ale Directivei TVA, care nu fac parte din titlul III din aceasta, consacrat noțiunii „persoană impozabilă”, folosesc termenul „persoane” pentru a desemna persoanele impozabile nu poate conduce la o altă constatare, acest termen fiind utilizat în alt context decât cel al articolului 11 din Directiva TVA.
- 40 În plus, contrar celor susținute de Comisie, trebuie arătat că nu se poate deduce din termenii „ca persoană impozabilă unică” faptul că articolul 11 din Directiva TVA urmărește doar să permită ca mai multe persoane impozabile să fie tratate ca o entitate unică, întrucât acești termeni nu se raportează la o condiție de aplicare a articolului respectiv, ci la rezultatul său, care constă în a considera mai multe persoane ca persoană impozabilă unică. Nu își găsesc fundamentul în textul articolului respectiv nici argumentul Comisiei potrivit căruia acesta ar reprezenta o excepție de la regula generală că fiecare persoană impozabilă trebuie tratată ca o entitate distinctă, astfel încât ar trebui interpretat restrictiv, nici argumentul potrivit căruia conceptul de grupare ar implica faptul că persoanele care fac parte din aceasta aparțin toate aceleiași categorii, termenul „grupare” neregăsindu-se în cuprinsul articolului.
- 41 În consecință, nu reiese din modul de redactare a articolului 11 din Directiva TVA că persoanele neimpozabile nu pot fi incluse într-un grup TVA.
- 42 Comisia invocă totuși faptul că, dincolo de modul de redactare a articolului 11 din Directiva TVA, interpretarea pe care o dă acestui articol se impune având în vedere contextul său, obiectivele sale, precum și jurisprudența Curții. Trebuie, în consecință, să se examineze dacă argumentele avansate de Comisie în susținerea acestei poziții demonstrează că articolul 11 menționat trebuie interpretat în sensul că persoanele neimpozabile nu pot fi incluse într-un grup TVA.
- 43 Trebuie arătat, în primul rând, că jurisprudența Curții la care se referă Comisia în ceea ce privește această problemă nu poate fi invocată în mod util în prezenta cauză întrucât problema respectivă nu face obiectul Hotărârilor citate anterior Polysar Investments Netherlands, precum și Amplificative și Amplifin.
- 44 În al doilea rând, în ceea ce privește contextul articolului 11 din Directiva TVA, trebuie remarcat că articolul 9 alineatul (1) din aceasta conține o definiție generală a noțiunii „persoană impozabilă”. Cât despre alineatul (2) al acestui articol și articolele 10, 12 și 13 din directiva menționată, ele aduc precizări cu privire la această noțiune, fie prin includerea sau prin permisiunea acordată statelor



membre de a include în cuprinsul său persoane care nu corespund acestei definiții generale, precum persoanele care efectuează anumite operațiuni cu titlu ocazional, fie prin excluderea altor persoane, precum salariații sau entitățile publice. În consecință, nu se poate deduce din economia titlului III din Directiva TVA că o persoană care nu corespunde definiției generale menționate este exclusă în mod necesar dintre persoanele vizate la articolul 11 din aceasta.

- 45 În privința corelației, în cadrul titlului III din Directiva TVA, dintre articolul 9 alineatul (1) și articolul 11 din această directivă, trebuie să se constate că o coroborare a acestor articole nu permite să se concluzioneze, astfel cum procedează Comisia, că persoanele vizate la respectivul articol 11 trebuie să corespundă, în mod individual, definiției generale a persoanei impozabile oferite la articolul 9 alineatul (1) din directiva menționată. În acest sens, corelarea acestor două dispoziții nu exclude ca, astfel cum susțin Irlanda și intervenientele, aceste persoane, privite împreună, strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale, să trebuiască să corespundă în mod colectiv acestei definiții.
- 46 În consecință, nu pot fi primite argumentele Comisiei potrivit cărora, având în vedere contextul articolului 11 din Directiva TVA, acesta trebuie interpretat în sensul că persoanele neimpozabile nu pot fi incluse într-un grup TVA.
- 47 În ceea ce privește, în al treilea rând, obiectivele urmărite prin articolul 11 din Directiva TVA, din motivele propunerii care a condus la adoptarea celei de A șasea directive [COM(73) 950] rezultă că, prin adoptarea articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din aceasta, care a fost înlocuit cu articolul 11 menționat, legiuitorul Uniunii a vrut, în interesul simplificării administrative sau al combaterii anumitor abuzuri, precum, spre exemplu, divizarea unui operator economic în mai multe persoane impozabile astfel încât fiecare dintre acestea să poată beneficia de un regim special, să permită statelor membre să nu asocieze în mod sistematic calitatea de persoană impozabilă noțiunii de independență pur juridică.
- 48 Or, nu rezultă de aici că posibilitatea statelor membre de a considera ca persoană impozabilă unică un grup de persoane cuprinzând una sau mai multe persoane care nu ar putea să aibă în mod individual calitatea de persoană impozabilă ar contraveni obiectivelor menționate. Dimpotrivă, nu se poate exclude că, astfel cum susțin Irlanda și intervenientele, prezența în cadrul unui grup TVA a unor astfel de persoane contribuie la o simplificare administrativă atât pentru grupul respectiv, cât și pentru administrația fiscală și permite evitarea anumitor abuzuri, prezența menționată putând fi chiar indispensabilă în acest scop dacă doar prin ea se stabilește strânsa legătură care trebuie să existe pe plan financiar, economic și organizațional între persoanele care compun grupul pentru a fi considerate o persoană impozabilă unică.
- 49 Trebuie, în plus, să se observe că, presupunând că o astfel de posibilitate poate ea însăși să genereze abuzuri, articolul 11 al doilea paragraf din Directiva TVA permite statelor membre să adopte orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea primului paragraf al acestui articol.
- 50 În consecință, Comisia nu a demonstrat că obiectivele articolului 11 din Directiva TVA militează în favoarea unei interpretări potrivit căreia persoanele neimpozabile nu pot fi incluse într-un grup TVA.
- 51 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, acțiunea formulată de Comisie trebuie respinsă.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 52 Potrivit articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Irlanda a solicitat obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată, iar aceasta a căzut în pretenții, se impune obligarea sa la plata cheltuielilor de judecată. Conform articolului 140 alineatul (1) din același regulament, potrivit căruia statele membre care au intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată, trebuie să se decidă că Republica Cehă, Regatul Danemarcei, Republica Finlanda și Regatul Unit suportă propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară și hotărăște:

- 1) Respinge acțiunea.**
- 2) Obligă Comisia Europeană la plata cheltuielilor de judecată.**
- 3) Republica Cehă, Regatul Danemarcei, Republica Finlanda, precum și Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord suportă propriile cheltuieli de judecată.**

Semnături