



## Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL  
DOAMNA JULIANE KOKOTT  
prezentate la 23 aprilie 2020<sup>1</sup>

**Cauza C-77/19**

**Kaplan International Colleges UK Ltd  
împotriva  
The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

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

„Cerere de decizie preliminară – Sistemul taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Scutire fiscală – Articolul 132 alineatul (1) litera (f) – Serviciile prestate către membrii săi de către un grup independent de împărțire a cheltuielilor – Domeniu de aplicare teritorial – Grup stabilit într-un stat terț – Noțiunea de denaturare a concurenței – Raportul cu impozitarea la nivel de grup (articolul 11)”

### I. Introducere

1. Prezenta procedură privește, din nou, scutirea fiscală a așa-numitelor comunități de împărțire a cheltuielilor [articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA], care, în perioada recentă, a făcut, în repetate rânduri, obiectul jurisprudenței Curții<sup>2</sup>. Această dispoziție scutește prestațiile furnizate de un grup către membrii săi atunci când acesta se rezumă să solicite membrilor lor rambursarea exactă a părții lor din costul acestor prestații (așa-numitul „cost sharing group”, denumit de asemenea în continuare de instanța de trimitere „CSG”).

2. În speță, particularitatea constă în faptul că grupul se află în Hong Kong, așadar într-un stat terț, în timp ce membrii săi sunt filiale ale unui grup de întreprinderi care sunt, toate, stabilite în Regatul Unit. Cvasitotalitatea acestor membri constituie, împreună cu alte filiale ale grupului de întreprinderi, în Regatul Unit, un grup TVA în sensul articolului 11 din Directiva TVA. Trebuie, așadar, să se stabilească în prezent dacă articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA are de asemenea un efect transfrontalier și se aplică unor grupuri situate în state terțe. Dacă aceasta este situația, trebuie să se clarifice raportul dintre această scutire și impozitarea unui grup TVA, ceea ce are de asemenea drept consecință neimpozitarea prestărilor în cadrul unui astfel de grup.

3. În special, prima întrebare are o incidență economică considerabilă. Modelul ales prin intermediul unui stat terț, care, precum în speță, nu cunoaște TVA, permite grupului să achiziționeze cvasitotalitatea serviciilor fără sarcina TVA-ului și să le transmită ulterior, în regim scutit, membrilor săi în Regatul Unit. Dacă, precum în speță, acești membri nu au dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte, rezultă de aici un potențial considerabil de economisire fiscală.

<sup>1</sup> Limba originală: germana.

<sup>2</sup> Hotărârea din 20 noiembrie 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), Hotărârea din 21 septembrie 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), Hotărârea din 21 septembrie 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719), Hotărârea din 21 septembrie 2017, Comisia/Germania (C-616/15, EU:C:2017:721) și Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333).

## II. Cadrul juridic

### A. Dreptul Uniunii

4. Cadrul juridic al Uniunii îl constituie articolul 11, articolul 131 și 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 (denumită în continuare „Directiva TVA”)<sup>3</sup>.

5. Articolul 11 primul paragraf din Directiva TVA oferă statelor membre următoarea posibilitate:

„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, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.”

6. Articolul 131 din Directiva TVA prevede, în general, în ceea ce privește scutirile:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

7. Conform articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, care figurează în capitolul 2, referitor la scutirile pentru anumite activități de interes general, statele membre scutesc de TVA următoarele operațiuni:

„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 părții lor din cheltuielile comune, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței”.

### B. Dreptul Regatului Unit

8. Scutirea de la plata TVA a grupurilor este transpusă în dreptul intern prin Group 16, Schedule 9, din VATA 1994. Astfel, sunt scutite:

„Poziția nr. 1

Prestarea de servicii de către un grup independent de persoane, atunci când sunt întrunite cumulativ următoarele condiții:

- a) fiecare dintre persoanele respective desfășoară o activitate („activitatea pertinentă”) scutită de TVA sau în relație cu care persoana respectivă nu este impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului;
- b) prestarea de servicii se efectuează în scopul prestării către membrii grupului a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activității relevante;
- c) grupul se rezumă să solicite membrilor săi rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile comune și

<sup>3</sup> JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 9/vol. 3, p. 7.

d) scutirea prestării nu este susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței.”

9. Articolul 43 se întemeiază pe articolul 11 alineatul (1) din Directiva TVA și reglementează grupurile TVA. Acesta prevede:

„(1) În cazul în care [potrivit articolelor 43A-43D] anumite persoane juridice sunt tratate ca membre ale unui grup, orice activitate întreprinsă de un membru al grupului este tratată ca fiind întreprinsă de membrul reprezentativ și

- a) nu sunt luate în considerare prestările de servicii sau furnizările de bunuri de către un membru al grupului către alt membru al grupului; și
- b) orice prestare de bunuri sau furnizare de servicii care nu intră sub incidența alineatului (a) de mai sus și care constituie o prestare de bunuri sau furnizare de servicii de către ori către un membru al grupului este tratată ca fiind efectuată de către ori către membrul reprezentativ; și
- c) orice sumă reprezentând TVA plătită ori plătită de către un membru al grupului la achiziționarea de bunuri din alt stat membru sau la importul de bunuri dintr-o țară care nu este stat membru este considerată plătită sau plătită de către membrul reprezentativ, și bunurile sunt tratate
  - i) în cazul bunurilor achiziționate din alt stat membru, în sensul articolului 73 alineatul (7); și
  - ii) în cazul bunurilor importate dintr-o țară care nu este stat membru, în acest sens și în sensul prevederilor articolului 38,

ca și cum au fost achiziționate sau, după caz, importate, de membrul reprezentativ; iar toți membrii grupului răspund în solidar pentru orice sumă de TVA datorată de membrul reprezentativ.”

10. Articolul 43 alineatul (1AA) prevede:

„Atunci când:

- a) este relevant, în sensul oricărei prevederi a prezentei legi sau a unui act normativ subsecvent (în continuare „prevederea pertinentă”), dacă persoana care prestează sau care beneficiază de serviciile prestate sau persoana către care sau de către care sunt achiziționate sau importate bunurile, este o persoană care întrunește anumite caracteristici,
- b) punctele (b) sau (c) de la alineatul (1) de mai sus se aplică oricărei prestări, achiziții sau oricărui import și
- c) există o diferență care ar fi relevantă în sensul prevederii pertinente între
  - i) caracteristicile membrului reprezentativ și
  - ii) caracteristicile aplicabile persoanei juridice care (în afară de prezentul articol) ar fi considerat, în sensul prezentei legi, ca efectuând prestarea, achiziția sau importul sau, după caz, ca fiind persoana care beneficiază de prestare,

prevederea pertinentă produce efecte în relație cu respectiva prestare, achiziție sau activitate de import ca atunci când singurele caracteristici aplicabile membrului reprezentativ ar fi caracteristicile aplicabile acelei persoane juridice.”

11. În continuare, articolul 43 alineatul (1AB) stipulează:

„Alineatul (1AA) de mai sus nu se aplică în măsura în care aspectul relevant în sensul prevederii pertinente este dacă persoana este sau nu impozabilă.”

### III. Situația de fapt

12. Reclamanta din procedura principală, Kaplan International Colleges UK Limited (denumită în continuare „KIC”), este o societate holding a altor societăți din grupul de întreprinderi Kaplan, care prestează servicii de educație. Aceasta deține mai multe filiale în Regatul Unit. Acestea operează în Regatul Unit un colegiu (college) de învățământ superior în colaborare cu universități din Regatul Unit (denumite în continuare „colegii internaționale”).

13. Administrația fiscală (Her Majesty’s Revenue and Customs – Administrația Fiscală și Vamală din Regatul Unit – denumită în continuare „HMRC”) a confirmat KIC că filialele au dreptul, în calitate de „colegii ale unei universități”, să trateze serviciile de educație pe care le prestează către studenți ca fiind scutite de TVA.

14. Cu excepția University of York International Pathway College (denumit în continuare „UYIPC”), care este deținut în proporție majoritară (55 %) de University of York, toate colegiile internaționale sunt 100 % proprietatea KIC.

15. Fiecare colegiu internațional deținut de KIC are propriile structuri de conducere și administrative. Universitatea parteneră aprobă planurile de învățământ pentru fiecare colegiu internațional. Colegiile internaționale recrutează 85 % dintre studenții lor prin intermediul unei rețele de 500 de agenți de recrutare (denumiți în continuare „agenții”), reprezentate în 70 de țări. Niciunul dintre agenți nu își desfășoară activitatea exclusiv pentru grupul Kaplan. Aceștia sunt autorizați să lucreze de asemenea pentru concurenți direcți ai colegiilor internaționale, precum și în mod direct pentru universități. În schimbul serviciilor prestate, agenții primesc un comision. În acest sens, KIC își sprijinea rețeaua de agenți prin intermediul unor reprezentanțe ce funcționau pe câteva dintre piețele sale cele mai importante, precum China, Hong Kong, India și Nigeria. Reprezentanțele ofereau agenților sprijin operațional, printre altele prin materiale publicitare, formări cu privire la instituțiile și cursurile comercializate, precum și prin proceduri de autorizare și de conformitate (compliance) etc.

16. Până în luna octombrie a anului 2014, agenții încheiau contracte în mod direct cu KIC în Regatul Unit. Până în luna octombrie a anului 2014, serviciile prestate de agenți și de reprezentanțe, ca urmare a locului de prestare în Regatul Unit, erau de asemenea supuse TVA-ului în acest stat. Ca urmare a taxării inverse asociate acestor servicii, KIC era obligată la plata acestui TVA. Întrucât KIC nu are dreptul de deducere a TVA-ului pentru propriile operațiuni scutite, această sarcină de TVA era definitivă.

17. În luna octombrie a anului 2014, a fost înființată de colegiile internaționale (printre care UYIPC) societatea Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (denumită în continuare „KPS”). KPS este o societate pe acțiuni cu sediul în Hong Kong. Astfel, KIC deține în mod indirect aproape 94 % din KPS, restul capitalului societății fiind deținut în mod indirect de University of York, prin deținerea participației majoritare la UYIPC. KIC nu este ea însăși membră a grupului (KPS).

18. După înființarea KPS, KIC continuă să funcționeze prin intermediul unei rețele de reprezentanțe locale și agenți independenți. Acordurile contractuale cu reprezentanțele locale și cu agenții independenți sunt, însă, menținute începând din acest moment numai cu KPS. Începând cu anul 2014, atât rețeaua de reprezentanțe, cât și agenții independenți au prestat serviciile de recrutare către KPS.

19. În ceea ce privește intrările, efectele au fost următoarele: locul prestării acestor servicii nu mai este, începând din acest moment, situat în Regatul Unit, ci ar fi situat în Hong Kong – dacă în Hong Kong s-ar aplica aceeași legislație în materie de TVA ca și în Uniune. Astfel, prestațiile ar fi supuse TVA-ului din acel stat, în cazul în care ar exista unul. Or, această situație nu se regăsește în speță. În această privință, KPS beneficiază în Hong Kong de prestări de servicii care nu sunt supuse TVA-ului.

20. În ceea ce privește ieșirile, KPS nu furnizează practic niciun fel de servicii către persoane care nu sunt membre. În definitiv, KPS a preluat sarcinile care fuseseră executate anterior de KIC în Londra (Regatul Unit). De asemenea, KPS răspunde de gestionarea rețelei de reprezentanțe din întreaga lume.

21. Potrivit instanței de trimitere, există trei tipuri de servicii care sunt prestate în prezent de KPS către KIC: în primul rând, serviciile prestate de agenți către KPS, în al doilea rând, serviciile prestate de reprezentanțe către KPS și, în al treilea rând, serviciile prestate de KPS în legătură cu chestiuni precum așa-numita conformitate („compliance”) și celelalte activități discutate anterior precum asistența oferită agenților.

22. KIC a furnizat instanței de trimitere elemente de probă care să demonstreze că colegiile internaționale nu urmăreau să obțină furnizarea de servicii de recrutare de către alte societăți decât KPS. Acest lucru însemna, cu alte cuvinte: grupul este sigur că serviciile furnizate de el vor fi achiziționate de către membrii săi.

23. Cu toate acestea, KPS facturează separat fiecăruia dintre colegiile internaționale sumele datorate agenților pentru serviciile furnizate colegiului respectiv. Cu toate acestea, KPS facturează fiecărui colegiu atât sumele aferente propriilor servicii (de exemplu, așa-numitele servicii de conformitate), cât și serviciile furnizate de reprezentanțe, și anume pe baza numărului de studenți recrutați pentru colegiul respectiv. KPS calculează sumele datorate cumulând costurile și împărțindu-le apoi la numărul de studenți. Cheltuielile de marketing ale agenților sunt gestionate în același mod. În schimb, comisioanele agenților pot fi atribuite în mod direct fiecărui student și sunt facturate colegiului pe care studentul îl va frecventa. Această factură nu include, în total, niciun TVA.

24. În consecință, înființarea unui grup în Hong Kong permite membrilor acestuia din Regatul Unit să evite în totalitate sarcina impozitului pe cifra de afaceri datorat pentru serviciile prestate de agenți și de reprezentanțe anterior către KIC și în prezent către KPS.

25. Potrivit instanței de trimitere, este cert că au existat motive economice solide pentru înființarea KPS în Hong Kong. Potrivit acestei instanțe, nu se susține că KPS ar fi o entitate artificială, iar HMRC nu ar afirma că înființarea KPS ar fi fost efectuată cu săvârșirea unui abuz de drept. De asemenea, nu se contestă faptul că KPS furnizează membrilor săi, colegiile internaționale, servicii care sunt necesare în mod direct pentru exercitarea activităților lor scutite și că procedura de decontare aplicată de KPS prevede o rambursare exactă a părții fiecărui membru din cheltuielile comune.

26. Cu excepția UYIPC, toate colegiile internaționale aparțin de asemenea unui grup TVA, al cărui membru reprezentativ este KIC.

27. Prin decizia de impozitare din 21 aprilie 2017, HMRC a stabilit o datorie privind TVA în cuantum de 5 252 264 de lire sterline (GBP) pentru perioada cuprinsă între luna octombrie a anului 2014 și luna iulie a anului 2016, iar prin decizia de impozitare din 22 mai 2017 – o datorie privind TVA în cuantum de 590 000 de GBP. În motivare, HMRC a arătat că serviciile furnizate de KPS în beneficiul KIC nu intră sub incidența scutirii de impozitul pe cifra de afaceri pentru grupurile de împărțire a cheltuielilor și sunt, prin urmare, supuse normelor privind taxarea inversă. Dat fiind că operațiunile acestor grupuri sunt preponderent scutite de TVA, această datorie fiscală nu ar fi nici deductibilă ca taxă aferentă intrărilor.

28. Prin actul de introducere a unei căi de atac din 28 septembrie 2017, KIC a introdus o acțiune împotriva acestor decizii.

#### IV. Procedura preliminară

29. First-Tier Tribunal (Tribunalul de Primă Instanță, Regatul Unit) a suspendat procedura și a adresat Curții de Justiție, în cadrul unei proceduri preliminare inițiate în temeiul articolului 267 TFUE, următoarele întrebări:

- „1) Care este domeniul de aplicare teritorial al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului? În special (i) această scutire se extinde și asupra unui CSG care este stabilit într-un stat membru, altul decât statul membru sau statele membre ale membrilor CSG? Și, în cazul unui răspuns afirmativ, (ii) se extinde și asupra unui CSG care este stabilit în afara Uniunii?
- 2) Dacă scutirea pentru CSG este, în principiu, aplicabilă pentru o întreprindere stabilită în alt stat membru decât cel al unuia sau mai multor membri ai CSG și, de asemenea, pentru un CSG stabilit în afara Uniunii, cum ar trebui aplicat criteriul conform căruia scutirea nu ar trebui să fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței? În particular:
  - a) acest criteriu se aplică în cazul unor posibile denaturări ale concurenței care afectează alți beneficiari ai unor servicii asemănătoare care nu sunt membri ai CSG sau se aplică numai unor posibile denaturări care afectează alți potențiali prestatori alternativi de servicii către membrii CSG?
  - b) dacă acest criteriu se aplică numai în cazul altor beneficiari, poate exista o posibilitate reală de denaturare a concurenței dacă alți beneficiari, care nu sunt membri ai CSG, pot ori să se afilieze aceluși CSG, ori să își înființeze propriul CSG pentru a obține servicii asemănătoare, sau să obțină economii echivalente de TVA prin alte metode (precum înființarea unei sucursale în statul membru sau în statul terț respectiv)?
  - c) dacă acest criteriu se aplică numai în cazul altor prestatori, posibilitatea reală de denaturare a concurenței trebuie evaluată analizând dacă CSG se poate baza pe păstrarea clientelei membrilor săi, indiferent de posibilitatea de a beneficia de scutirea de TVA – prin urmare, trebuie evaluată în raport cu accesul prestatorilor alternativi la piața națională pe care sunt stabiliți membrii CSG? În cazul unui răspuns afirmativ, contează dacă CSG se poate baza pe păstrarea clientelei membrilor săi pentru că aceștia fac parte din același grup de societăți?
  - d) posibilele denaturări ale concurenței ar trebui evaluate la nivel național în raport cu prestatorii alternativi din statul terț în care este stabilit CSG?
  - e) sarcina probei pentru stabilirea probabilității denaturării revine autorității fiscale din Uniune care aplică Directiva TVA?
  - f) este necesar ca autoritatea fiscală din Uniune să solicite o evaluare, efectuată de un expert, a pieței statului terț în care este stabilit CSG?
  - g) poate fi stabilită existența unei posibilități reale de denaturare prin identificarea unei piețe comerciale în statul terț?
- 3) Se poate aplica scutirea pentru CSG în circumstanțele prezentei cauze, în care membrii CSG sunt legați între ei prin legături economice, financiare sau organizaționale?

4) Se poate aplica scutirea pentru CSG în situația în care membrii au format un grup TVA, care reprezintă o persoană impozabilă unică? Are vreo importanță dacă KIC, membrul reprezentativ căruia (potrivit dreptului intern) îi sunt prestate serviciile, nu este membru al CSG? Și, în cazul unui răspuns afirmativ, este această diferență eliminată prin faptul că dreptul intern stipulează că membrul reprezentativ trebuie să întrunească caracteristicile și statutul de membru al CSG în scopul aplicării scutirii pentru CSG?”

30. În procedura în fața Curții, Kaplan International Colleges UK Limited, Regatul Unit și Comisia Europeană au prezentat observații scrise și au participat la ședința de audiere a pledoariilor din 23 ianuarie 2020.

## V. Apreciere juridică

31. Cele 11 întrebări adresate, în total, de instanța de trimitere privesc, în esență, trei problematici. Prima întrebare privește domeniul de aplicare teritorial al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA (secțiunea A de mai jos). A doua întrebare, cu cele șapte întrebări subiacente, privește interpretarea condiției referitoare la lipsa denaturărilor concurenței, prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA (secțiunea B de mai jos). A treia și a patra întrebare privesc raportul dintre scutirea unui grup prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA și impozitarea la nivel de grup în sensul articolului 11 din Directiva TVA (secțiunea C de mai jos).

### *A. Cu privire la domeniul de aplicare teritorial al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA (prima întrebare)*

32. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă norma privind scutirea cuprinsă la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA se aplică unui grup care are sediul într-un alt stat decât statul membru în care se află membrii săi și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă acest lucru este valabil și atunci când grupul este stabilit în afara Uniunii.

33. Din decizia de trimitere reiese în mod expres că grupul (KPS) este stabilit în Hong Kong și, prin urmare, nu într-un stat membru. Rezultă că prima parte a întrebării este ipotetică și, prin urmare, inadmisibilă<sup>4</sup>. În consecință, nu este necesar să se răspundă decât la a doua parte a întrebării. Cu toate acestea, înainte de a analiza domeniul de aplicare teritorial al dispoziției (punctul 2 de mai jos), este necesar să se stabilească mai întâi dacă este deschis domeniul de aplicare personal (punctul 1 de mai jos).

#### *1. Condiție prealabilă: prestarea de servicii efectuată de un grup către membrii săi*

34. Scutirea fiscală prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu scutește decât prestările de servicii efectuate de un grup către membrii săi. Din cererea de decizie preliminară reiese că sunt furnizate de KPS către KIC trei tipuri diferite de servicii (a se vedea în acest sens punctul 21). Or, KIC nu este ea însăși membră a grupului (a se vedea punctul 17). În această privință, norma privind scutirea cuprinsă la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nici măcar nu ar fi aplicabilă.

<sup>4</sup> A se vedea, referitor la această consecință juridică printre altele Hotărârea din 14 februarie 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, punctul 45).

35. Pe de altă parte, instanța de trimitere subliniază că deconturile sunt adresate colegiilor internaționale. Acestea sunt membre ale grupului. Iar din cea de a patra întrebare rezultă că, potrivit dreptului național privind regimul de impozitare la nivel de grup întemeiat pe articolul 11 din Directiva TVA, KIC este considerat în mod fictiv, în locul colegiilor, drept beneficiarul relevant al serviciilor. În această privință, prestările par să fi fost efectuate în mod efectiv către colegiile internaționale. Numai în temeiul regimului național de impozitare la nivel de grup, acestea sunt considerate, în scopuri de TVA, ca fiind prestate în beneficiul membrului reprezentativ KIC.

36. Cu toate acestea, contrar celor susținute de Comisie și de Regatul Unit, într-un astfel de caz, scutirea prevăzută la articolul 132 din Directiva TVA este, în principiu, aplicabilă.

37. Astfel, mai întâi, furnizarea de servicii unei alte entități juridice este o operațiune de fapt. Această operațiune de fapt nu poate fi afectată de posibilitatea, prevăzută la articolul 11 din Directiva TVA, de a considera mai multe persoane strâns legate ca fiind o singură persoană impozabilă. De asemenea, această impozitare la nivel de grup în materie de TVA nu este de natură să modifice autonomia de drept civil a persoanelor reunite în cadrul unui grup TVA. Prin urmare, serviciile ar fi putut fi furnizate de asemenea, în loc de KIC, colegiilor internaționale, chiar dacă la acea dată acestea făceau parte dintr-un grup TVA.

38. În al doilea rând, acest lucru este de asemenea în conformitate cu obiectul și cu finalitatea posibilității unui grup TVA, prevăzute la articolul 11 din Directiva TVA. Astfel, obiectul și finalitatea impozitării la nivel de grup prevăzute la articolul 11 din Directiva TVA constă în principal într-o simplificare în favoarea persoanei impozabile și, în consecință, de asemenea în favoarea administrației fiscale.

39. Pe de o parte, această finalitate reiese din expunerea de motive din Propunerea Comisiei privind A șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri din anul 1973. Această dispoziție prevede în mod expres, în ceea ce privește articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă (corespunzător actualului articol 11 din Directiva TVA): „În continuare, pare util ca la alineatul (4) să se aleagă o formulare elastică, care să permită statelor membre să nu coreleze sistematic calitatea de persoană impozabilă de atributul simplei independențe juridice, în scopul simplificării administrative sau al combaterii practicilor abuzive (de exemplu atunci când o societate este divizată în mai multe persoane impozabile astfel încât fiecare să poată beneficia de un sistem special).”<sup>5</sup> Pe de altă parte, acest lucru reiese și din jurisprudența Curții, care subliniază de asemenea obiectivul simplificării urmărit de articolul 11 din Directiva TVA<sup>6</sup>.

40. Această simplificare administrativă constă, în esență – în cadrul impozitării tuturor etapelor cu deducerea TVA-ului – în faptul că, pentru prestațiile efectuate în interiorul grupului, nu mai este necesară emiterea de facturi (cu menționarea TVA-ului). În plus, nu este necesar ca fiecare membru al grupului să depună o declarație fiscală proprie (calculând datoria fiscală și deducerea), ci numai „șeful” grupului, o declarație fiscală unică. Prin urmare, administrația fiscală nu mai este obligată să gestioneze un număr mare de persoane impozabile, ci numai una, care, în definitiv, este răspunzătoare pentru datoriile fiscale ale membrilor grupului său.

41. Dacă însă obiectul și finalitatea articolului 11 din Directiva TVA constă în principal într-o simplificare pentru persoana impozabilă și pentru administrația fiscală, regimul prevăzut la articolul 11 din Directiva TVA vizează de asemenea numai raportul dintre persoana impozabilă (și persoanele aflate în strânsă legătură cu aceasta) și administrația fiscală.

5 A se vedea expunerea de motive referitoare la articolul 4 alineatul (4) de la pagina 4 din Propunerea Comisiei din 20 iunie 1973, COM(73) 950 final.

6 Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 40), Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 37), și Hotărârea din 9 aprilie 2013, Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punctele 47 și 48).



42. Desigur, pentru administrația fiscală, este identificată în scopuri de TVA numai o persoană impozabilă, căreia îi sunt imputate toate operațiunile grupului. Dar acest grup în scopuri de TVA nu poate acționa pe plan extern în calitate de subiect de drept autonom, așadar nici nu poate – contrar celor susținute de Regatul Unit sau de Comisie în ședință – să înființeze un grup în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA sau să facă parte dintr-un astfel de grup. Membrii grupului sunt persoanele care îl pot înființa în temeiul propriei capacități juridice – în speță, colegiile internaționale.

43. Prin urmare, pierderea autonomiei în scopuri de TVA (cu alte cuvinte, conform articolului 11 din Directiva TVA) este limitată la raportul dintre societățile aflate în strânsă legătură și administrația fiscală. Aceasta nu produce niciun efect față de terți. În majoritatea cazurilor, o întreprindere străină nu cunoaște (respectiv, nu poate nici verifica) dacă beneficiarul prestațiilor sale face sau nu face parte dintr-un grup TVA. Pentru acest motiv, prestatorul trebuie, de exemplu, conform articolului 226 punctul (5) din Directiva TVA, să menționeze pe factură partenerul său contractual în calitate de client, iar nu grupul TVA sau membrul reprezentativ al acestuia, care nu îi sunt cunoscute.

44. În consecință, este necesar să se aprecieze în mod diferențiat: în ipoteza în care, inițial, KPS ar fi efectuat vreo prestare de servicii către KIC, pe care aceasta ar fi consumat-o ea însăși sau pe care ar fi furnizat-o eventual unor terți sau colegiilor internaționale, scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA ar fi exclusă de la bun început, întrucât KIC nu este membră a grupului.

45. Cu toate acestea, situația poate fi diferită în ceea ce privește serviciile prestate colegiilor internaționale, chiar dacă, în temeiul dreptului național referitor la impozitarea la nivel de grup, se prezumă că acestea sunt reprezentate de KIC. Această împrejurare de fapt – cui i-au fost în mod efectiv prestate fiecare dintre servicii – nu este, însă, una ce poate fi clarificată de către Curte, ci numai de către instanța de trimitere.

46. În considerațiile care urmează, se consideră, așadar, că, contrar celor indicate de instanța de trimitere în decizia de trimitere, cele trei tipuri de servicii menționate în cuprinsul acesteia (enumerare anterior la punctul 21 din prezentele concluzii) nu au fost furnizate către KIC, ci, *în mod efectiv*, fiecăruia dintre colegiile internaționale, care sunt membre ale grupului (KPS). Numai în această ipoteză se pune problema scutirii fiscale prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

## 2. Grupul stabilit într-un stat terț

47. Referitor la acest caz, trebuie să se stabilească dacă scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA se aplică și serviciilor prestate de un grup stabilit într-un stat terț membrilor săi stabiliți într-un stat membru. Această chestiune – pe care am analizat-o deja pe larg în concluziile noastre prezentate în cauza Aviva și DNB Banka<sup>7</sup> și pe care Curtea a putut să o lase deschisă în deciziile sale precedente<sup>8</sup> – trebuie să primească un răspuns negativ, în concordanță cu poziția susținută de Comisie și de Regatul Unit.

<sup>7</sup> A se vedea concluziile noastre prezentate în cauza Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punctul 36 și urm.) și în cauza DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, punctul 45 și urm.).

<sup>8</sup> Hotărârea din 21 septembrie 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), și Hotărârea din 21 septembrie 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719).

*a) Modul de redactare, interpretarea istorică și sistematică a normei*

48. La prima vedere, modul de redactare al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu cuprinde totuși nicio limitare teritorială. De asemenea, la fel ca în alte dispoziții (de exemplu, la articolul 11 primul paragraf din Directiva TVA), legiuitorul nu a limitat în mod expres acest domeniu de aplicare la teritoriul unui singur stat membru. Pe de altă parte, există și dispoziții care se referă în mod explicit la activitățile transfrontaliere ale persoanei impozabile [a se vedea articolul 148 litera (e) din Directiva TVA – „companiile aeriene care efectuează în principal transport internațional cu plată”].

49. În această privință, se poate constata cel mult că textul nu impune ceva și nici nu exclude altceva. Din modul de redactare a acestei dispoziții, nu se poate deduce un argument conform căruia sunt vizate și grupurile din state terțe.

50. O privire asupra reglementării anterioare – A șasea directivă<sup>9</sup> – explică motivul pentru care, spre deosebire de articolul 11 din Directiva TVA, în modul de redactare nu se regăsește o limitare expresă.

51. În reglementarea anterioară, scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA era prevăzută la articolul 13 din A șasea directivă. Acesta cuprindea, potrivit titlului, doar „Scutiri pe teritoriul țării”. Noua versiune nu a determinat, însă, nicio modificare pe fond în această privință<sup>10</sup>. Prin urmare, luând în considerare A șasea directivă, se poate considera că o scutire fiscală pe teritoriul național vizează doar prestările efectuate de un grup rezident pe teritoriul național în legătură cu membrii săi rezidenți pe teritoriul național.

52. Un argument în favoarea acestei interpretări restrictive îl constituie și sistemul scutirilor reglementat în titlul IX din Directiva TVA. Capitolele 1-3 nu presupun operațiuni transfrontaliere specifice. Abia capitolele 4-8 și capitolul 10 conțin scutiri speciale pentru operațiuni transfrontaliere. În cazul în care scutirea ar fi trebuit să vizeze grupuri transfrontaliere, legiuitorul ar fi reglementat-o mai degrabă în aceste capitole.

53. Prin urmare, este necesar să se concluzioneze că, prin regimul prevăzut la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA [la data respectivă, articolul 13 alineatul (1) litera (f)], legiuitorul Uniunii nu a avut în vedere grupurile transfrontaliere – și cu atât mai puțin astfel de grupuri situate într-un stat terț –, ci prin „scutiri pe teritoriul țării”, a avut în vedere „grupuri stabilite [tot] pe teritoriul țării”.

*b) Apreciere contradictorie în raport cu articolul 11 din Directiva TVA*

54. În special, această interpretare – și anume limitarea grupurilor independente în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA la teritoriul unui stat membru – evită o apreciere contradictorie în raport cu articolul 11 din Directiva TVA. Acest articol permite statelor membre să trateze „persoane stabilite pe teritoriul [lor]” care, prin intermediul unui grup, sunt „strâns legate între ele” prin anumite tipuri de legături, drept o persoană impozabilă unică. Prin urmare, numai întreprinderile stabilite în același stat membru pot constitui un grup în temeiul articolului 11 menționat.

<sup>9</sup> 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 de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1).

<sup>10</sup> Potrivit considerentului (3), odată cu adoptarea Directivei TVA au fost reformate doar structura și formularea, fără să trebuiască să fie operate modificări pe fond în legislația existentă. Totuși, modificările pe fond operate sunt enumerate exhaustiv în cadrul dispozițiilor care reglementează transpunerea și intrarea în vigoare a directivei. În ceea ce privește articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, nu există nicio mențiune referitoare la modificarea conținutului normativ.

55. Scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA impune cerințe mai puțin restrictive în ceea ce privește natura grupului decât cele impuse la articolul 11. Astfel, aceasta nu presupune existența unei legături strânse între întreprinderi. Prin urmare, ar fi contradictoriu ca, în acest temei, să se permită o scutire transfrontalieră de TVA, care nu poate aplica regimul condițiilor mai restrictive.

56. Acest lucru devine deosebit de clar în speță. În acest caz, grupul KPS ar putea de asemenea, în principiu, să facă parte din grupul TVA al KIC („strâns legate între ele”). Dar articolul 11 din Directiva TVA limitează în mod expres neimpozitarea la Regatul Unit. Dar de ce ar trebui obținut un rezultat similar (și anume neimpozitarea prestațiilor grupului către membrii săi) în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA?

57. Această contradicție de apreciere nu poate fi înlăturată decât în cazul în care și efectele articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, precum cele ale articolului 11 din Directiva TVA, rămân limitate la un stat membru. Acest lucru presupune ca grupul și membrul căruia îi este prestat serviciul să fie stabiliți în același stat membru.

58. De altfel, la originea celor două cazuri se află același raționament: prin limitarea la teritoriul statal se asigură faptul că un stat membru nu aduce atingere suveranității fiscale teritoriale a unui alt stat membru, în care este permisă o impozitare la nivel de grup, respectiv în care este acceptată constituirea unui grup în anumite condiții care pot fi doar greu examinate de către celălalt stat membru. Totodată, se asigură faptul că nu vor exista decizii contradictorii ale diferitor administrații fiscale. Cu toate acestea, motivul principal este evitarea utilizării unor cote de impozitare diferite, respectiv a unor regimuri fiscale diferite. Acest lucru apare foarte clar în privința statelor terțe (inclusiv a zonelor administrative speciale ale acestora), întrucât acestea – precum în speță – nu trebuie să cunoască TVA-ul.

*c) Existența unor cote de impozitare diferite (problema cotei de impozitare)*

59. Acceptarea unui grup transfrontalier permite, astfel, un model de optimizare fiscală destul de ușor de instituit, în special pentru concernele care își desfășoară activitatea la nivel global, care realizează operațiuni scutite (cu alte cuvinte, care nu dau drept de deducere). Acestea nu trebuie decât să înființeze, cu întreprinderile lor care își desfășoară activitatea în Europa, un grup cu sediul într-un stat care are cea mai redusă cotă de impozitare sau care nu are TVA (astfel de state pot fi Statele Unite sau, precum în speță, Hong Kong-ul). Acest grup ar putea, așadar, să achiziționeze toate prestările de servicii – care erau achiziționate anterior cu sarcină TVA – de la terți.

60. Deoarece, în această situație, locul prestării s-ar afla de regulă în acest stat, unde nu există TVA sau există doar o cotă de TVA ne semnificativă, un astfel de grup nu ar fi impozabil în scopuri de TVA sau nu ar datora decât un quantum de TVA ne semnificativ. Grupul ar „presta în continuare” serviciile astfel achiziționate către membrii săi, în schimbul simplei rambursări a cheltuielilor efectuate. Locul acestor prestări s-ar afla, în acest din urmă caz, în statele membre respective. În aceste state, prestarea ar fi însă scutită în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

61. Indiferent de problema modului în care statele membre respective ar trebui să poată verifica în acest caz lipsa denaturării concurenței sau celelalte elemente constitutive (a se vedea în acest sens punctul 67 și următoarele de mai jos), sarcina TVA internă a grupului ar putea fi redusă fără un efort prea mare<sup>11</sup>. În schimb, prin intermediul unui grup TVA în sensul articolului 11 din Directiva TVA (a se vedea în acest sens punctul 54 și următoarele de mai sus), nu ar putea fi obținut un astfel de rezultat.

<sup>11</sup> Un model de optimizare fiscală comparabil rezultă atunci când, în cadrul Uniunii Europene, este ales ca sediu al grupului statul membru a cărui cotă de TVA este cea mai mică.

62. Chiar ținând seama de libertățile fundamentale, rezultatul nu este diferit în speță. Astfel, chiar presupunând că libertățile fundamentale ar fi aplicabile în această situație care implică state terțe, o limitare teritorială a scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, la fel ca și cea a grupului TVA în sensul articolului 11 din Directiva TVA ar fi justificată pentru motive legate de menținerea repartizării competenței de impozitare între statele membre<sup>12</sup>. De asemenea, necesitatea de a garanta eficacitatea controalelor fiscale justifică o limitare corespunzătoare. În schimb, în ipoteza în care s-ar considera că limitarea scutirii la un teritoriu al unui stat membru este contrară dreptului Uniunii, atunci s-ar pune în mod logic problema dacă articolul 11 din Directiva TVA nu este de asemenea contrar dreptului Uniunii. În această privință, există însă îndoieli considerabile<sup>13</sup>.

63. În măsura în care KIC consideră<sup>14</sup> că acest risc al utilizării unor cote de impozitare diferite este unul neglijabil, întrucât scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu vizează decât activitățile de interes general menționate la articolul 132 din Directiva TVA, acest lucru este de mirare. Pe de o parte, este dificil să se deducă din natura activității (activitate de interes general scutită) quantumul bazei de impozitare. Sectorul – în mod cert neneglijabil – al educației și al sănătății atestă suficient acest lucru.

64. Pe de altă parte, această teză este contrară voinței clar identificabile a legiuitorului. Activitățile enumerate la articolul 132 din Directiva TVA sunt scutite de acesta doar parțial (în ceea ce privește valoarea adăugată în ultima etapă a creării de valoare), iar nu în totalitate.

65. Dacă legiuitorul ar fi dorit să reducă în totalitate sarcina TVA-ului pentru beneficiarii activităților de interes general (precum serviciile de educație sau serviciile de îngrijire a sănătății), acesta ar fi adăugat la articolul 169 din Directiva TVA și norma de scutire prevăzută la articolul 132 din Directiva TVA și ar fi autorizat deducerea TVA-ului aferent intrărilor, în pofida unor servicii în aval scutite. Totuși, el nu a utilizat în mod deliberat acest instrument despre care avea cunoștință.

66. Or, alegerea deliberată a legiuitorului numai în privința unei scutiri parțiale este, în definitiv, total compromisă de forma de organizare adoptată de KIC (înființarea unui grup într-un stat terț fără sistem de TVA).

#### *d) Aprecierea lipsei denaturării concurenței*

67. Un argument în favoarea limitării teritoriale a scutirii la un singur stat membru este, de asemenea, faptul că scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu poate, potrivit modului de redactare, să determine o denaturare a concurenței, aspect care trebuie să poată fi verificat de administrația fiscală națională. Acest lucru exclude, în orice caz, constituirea unui grup într-un stat terț.

<sup>12</sup> Referitor la această justificare, a se vedea printre altele Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punctele 45 și 46), Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 48), Hotărârea din 21 mai 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punctul 47), și Hotărârea din 21 ianuarie 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punctul 60).

<sup>13</sup> De asemenea, ca opinie contrară, a se vedea Ehrke-Rabel, T., *VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive*, World Journal of VAT/GST Law, vol. 1, nr. 1, iulie 2012, p. 61 (70 și urm.); Casper Bjerregaard Eskildsen, *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*, 20 EC Tax Review, Issue 3, pp. 114–120; a se vedea, cu detalii, de asemenea Stadie, H. în Rau/Dürrewächter, *UStG*, articolul 2 nota 812 și urm. (Ediția a 174-a – octombrie 2017).

Alt punct de vedere: van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.-J., *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*, (2007) 16 EC Tax Review, nr. 1, p. 34 (41).

<sup>14</sup> A se vedea punctul 56 și urm. din observațiile scrise.

68. Administrațiile fiscale nu sunt deloc în măsură să efectueze o apreciere transfrontalieră a existenței unor denaturări ale concurenței în state diferite, în special în state terțe (precum în speță în Hong Kong). În această privință, abordarea Curții din Hotărârea Isle of Wight Council cu privire la articolul 13 din Directiva TVA<sup>15</sup> este transferabilă în ceea ce privește articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

69. În hotărârea menționată, Curtea a subliniat dificultățile privind identificarea denaturărilor concurenței pe piețe pentru care competența în acest sens nu coincide cu competența teritorială a autorităților locale. Această situație poartă riscul de a compromite principiul neutralității fiscale și pe cel al securității juridice. Acest lucru este valabil cu atât mai mult în situațiile în care sunt implicate state terțe.

70. La aceasta se adaugă faptul că, potrivit articolului 131 din Directiva TVA, este necesar să se asigure aplicarea corectă și directă a articolului 132 din Directiva TVA. Acest din urmă deziderat este, însă, exclus *de facto*, în cazul în care o autoritate fiscală este chemată să aprecieze global denaturarea concurenței, respectiv în cazul în care mai multe autorități fiscale – care eventual se contrazic reciproc – ar efectua aprecieri diferite. Această din urmă situație ar cauza ea însăși denaturări ale concurenței<sup>16</sup>. În această privință, dificultățile practice semnificative privind aplicarea și controlul pledează, de asemenea, împotriva includerii grupurilor stabilite în state terțe.

### 3. Concluzie

71. În concluzie, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că prestările de servicii efectuate de un grup într-un stat terț nu intră sub incidența scutirii. În aceste condiții, serviciile furnizate de KPS colegiilor internaționale nu sunt scutite, astfel încât celelalte întrebări adresate de instanța de trimitere au rămas fără obiect.

#### ***B. Cu titlu subsidiar: interpretarea condiției referitoare la lipsa „denaturării concurenței” (a doua întrebare)***

72. În schimb, în ipoteza în care Curtea ar considera că grupurile cu sediul într-un stat terț sunt, de asemenea, vizate de articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, este necesar să se răspundă la celelalte întrebări adresate de instanța de trimitere.

73. Toate cele șapte întrebări subiacente adresate în cadrul celei de a doua întrebări depind de criteriile de apreciere a existenței unei denaturări a concurenței în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, care exclude totuși, din nou, scutirea propriu-zis acordată.

74. În măsura în care instanța de trimitere ridică problema aprecierii în legătură cu un grup dintr-un alt stat membru, această întrebare este – astfel cum s-a arătat deja (punctul 33) – ipotetică și, prin urmare, inadmisibilă. Numai în măsura în care a doua întrebare se referă la un grup cu sediul într-un stat terț, aceasta trebuie să primească un răspuns.

15 Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții (C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 49 și urm.).

16 Acest lucru este vizibil atunci când, într-o țară este efectuată deducerea TVA-lui grupului, deoarece este refuzată scutirea întrucât se prezumă că s-au produs denaturări ale concurenței. În schimb, datorită taxării inverse a membrului grupului în statul membru al beneficiarului prestației, scutirea va fi acordată, deoarece aici nu se prezumă nicio denaturare a concurenței.

## 1. Finalitatea dispoziției

75. Astfel cum Curtea a statuat deja<sup>17</sup> și după cum am arătat cu altă ocazie<sup>18</sup>, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA urmărește să compenseze un *dezavantaj concurențial* al întreprinderilor mai mici în raport cu un concurent mai mare. Acesta poate efectua prestările grupului cu ajutorul propriilor angajați sau, în cadrul unui grup TVA, prin intermediul unei societăți care îi este strâns legată. Astfel cum arată în mod întemeiat Comisia<sup>19</sup>, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA urmărește să asigure un tratament similar în ceea ce privește TVA-ul marilor și micilor întreprinderi, necesitatea acestuia rezultând din excluderea deducerii TVA-ului pentru operațiunile din aval scutite.

76. Acest lucru este ilustrat de următorul exemplu: un spital mare, care este în măsură să asigure el însuși furnizarea meselor pentru pacienții săi (prin intermediul propriului personal de bucătărie), nu este supus TVA-ului în ceea ce privește cheltuielile cu personalul aferente acestor activități. Un spital mic, care nu este în măsură să utilizeze personalul corespunzător în acest sens, are doar două posibilități.

77. Acesta poate însărcina un terț cu furnizarea meselor. Acest lucru va genera însă TVA, atât în legătură cu cheltuielile cu materia primă, cât și în legătură cu cheltuielile cu personalul terțului, pentru personalul de bucătărie al acestuia. Această sarcină de TVA este definitivă la nivelul spitalului (ca urmare a prestațiilor din aval scutite, nu există niciun drept de deducere a TVA-ului achitat în amonte – a se vedea articolele 168 și 169 din Directiva TVA). Prin urmare, acesta trebuie să suporte costuri mai ridicate decât concurentul, pentru a putea oferi aceleași servicii. Acesta este un dezavantaj concurențial, care rezultă în principal din dimensiunea întreprinderii.

78. Or, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA permite evitarea acestui dezavantaj concurențial. Astfel, spitalul menționat se poate asocia, pentru a constitui un grup, cu un alt spital. Acest grup recrutează personalul care, ulterior, este suficient utilizat de cei doi membri și asigură furnizarea meselor pentru ambele spitale. Cheltuielile aferente sunt repartizate între cele două spitale. Întrucât prestarea furnizată de grup în favoarea membrilor săi este scutită, cheltuielile cu personalul nu mai sunt în acest caz supuse TVA (pentru cheltuielile cu materia primă se păstrează aceeași sarcină TVA). Dezavantajul concurențial suferit de cele două spitale mai mici în raport cu concurentul (mai mare) ar fi astfel eliminat.

79. Dacă însă, prin această scutire, se compensează un dezavantaj concurențial, atunci, în mod normal, acordarea unei scutiri nu poate conduce totodată la o denaturare a concurenței sau să dea naștere unui risc de denaturare a concurenței. Astfel, condiția privind concurența prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA este oarecum ciudată și, în definitiv, nu are un sens clar<sup>20</sup>.

## 2. Cerința unei interpretări restrictive a condiției referitoare la denaturarea concurenței

80. Pentru acest motiv, considerăm că este obligatorie o interpretare restrictivă, pentru a nu lăsa fără obiect scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

17 A se vedea în acest sens Hotărârea din 20 noiembrie 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punctul 36), Hotărârea din 21 septembrie 2017, Comisia/Germania (C-616/15, EU:C:2017:721, punctul 56), și Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punctul 37). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Mischo prezentate în cauza Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punctul 118).

18 Concluziile noastre în cauza Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punctul 20 și urm.) și în cauza DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, punctul 51).

19 A se vedea punctul 11 din Observații.

20 A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Mischo prezentate în cauza Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punctul 125 și urm.) – „trebuie să se constate că aceasta [piața] se prezintă într-un mod ciudat”. A se vedea de asemenea pentru comparație concluziile noastre prezentate în cauza Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punctul 67).

81. La aceeași concluzie se ajunge în cazul în care lipsa denaturării concurenței este înțeleasă ca o excepție de la scutirea prevăzută, în principiu, la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, din moment ce, potrivit Curții, o derogare sau o excepție de la o regulă generală este de strictă interpretare<sup>21</sup>.

82. Cu toate acestea, dacă lipsa denaturării concurenței ar fi considerată o excepție de la scutirea fiscală, iar aceasta ar fi considerată, la rândul său, o excepție de la obligația fiscală de principiu<sup>22</sup>, s-ar putea reține de asemenea o derogare de la o excepție. O astfel de derogare de la o excepție ar putea fi interpretată fie în sens foarte restrictiv (ca excepție de strictă interpretare de la o excepție), fie în sens foarte larg (ca derogare de la o excepție de strictă interpretare).

83. Independent de acest aspect, în speță această „derogare de la o excepție” ar trebui să fie interpretată în sens restrictiv. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții, interpretarea trebuie să fie totuși în conformitate cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele neutralității fiscale. În special, termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 132 nu trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva de efecte aceste scutiri<sup>23</sup>.

84. Or, aceasta ar fi situația dacă existența unei denaturări a concurenței ar fi prezumată cu prea mare ușurință. În concluzie, acest lucru este convergent cu interpretarea teleologică, restrictivă a condiției privind lipsa unei „denaturări a concurenței” amintită anterior (punctul 80).

85. Un punct de plecare pentru o astfel de interpretare restrictivă îl oferă deja jurisprudența Curții, potrivit căreia constatarea denaturării concurenței presupune existența unui risc real ca scutirea să provoace prin ea însăși, imediat sau în viitor, denaturări ale concurenței<sup>24</sup>. Astfel, denaturarea concurenței se referă la scutirea prestărilor grupului<sup>25</sup>. Această scutire împiedică terții să poată furniza aceste servicii la același preț membrilor grupului [răspuns la întrebarea 2 litera (a), care face superfluu răspunsul la întrebarea 2 litera (b)].

86. Ținând seama de interpretarea restrictivă care trebuie dată condiției privind lipsa denaturării concurenței, o astfel de denaturare a concurenței nu poate fi justificată numai de existența unei piețe comerciale. Acest lucru ar conduce *ad absurdum* ideea care stă la baza articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Potrivit acesteia, posibilitatea de a evita dezavantajul concurențial față de concurenți mai importanți (a se vedea, în acest sens, punctul 75 de mai sus) ar trebui să poată fi evitată tocmai printr-o cooperare cu alte întreprinderi [răspunsul la întrebarea 2 litera (g)].

21 A se vedea în această privință printre altele Hotărârea din 28 septembrie 2006, Comisia/Austria (C-128/05, EU:C:2006:612, punctul 22 și jurisprudența citată).

A se vedea de asemenea în ceea ce privește scutirile fiscale prevăzute de Directiva TVA Hotărârea din 21 septembrie 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punctul 30), Hotărârea din 21 septembrie 2017, Comisia/Germania (C-616/15, EU:C:2017:721, punctul 49), și Hotărârea din 5 octombrie 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, punctul 34 și jurisprudența citată).

22 În mod expres, în ceea ce privește normele de scutire prevăzute la articolul 132 din Directiva TVA, a se vedea Hotărârea din 21 septembrie 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punctul 30).

23 Hotărârea din 20 noiembrie 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punctul 30), Hotărârea din 4 mai 2017, Comisia/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punctul 50), Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 25), Hotărârea din 21 martie 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punctul 23), Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punctul 30), Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punctul 16), și Hotărârea din 20 iunie 2002, Comisia/Germania (C-287/00, EU:C:2002:388, punctul 47).

24 A se vedea Hotărârea din 20 noiembrie 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punctul 48), și Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punctul 64).

25 Hotărârea din 20 noiembrie 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punctul 47).

87. În cazul în care grupul ar putea fi stabilit într-un stat terț, ar trebui – pentru o abordare consecventă – ca denaturările concurenței generate de prestările efectuate de acesta la nivel național să fie examinate de asemenea în legătură cu alți prestatori de servicii, din statul terț în care este stabilit grupul. Intermediarii străini din interiorul și din exteriorul Regatului Unit ar avea un dezavantaj concurențial și nu ar putea furniza colegiilor internaționale din Regatul Unit prestații identice, prestațiile lor fiind grevate de costul TVA-ului aplicabil în Regatul Unit [răspunsul la întrebarea 2 litera (d)].

88. Astfel, pentru a stabili existența unei denaturări a concurenței, ar trebui să se examineze dacă grupul se poate baza pe clientela constituită din membrii săi și în absența scutirii fiscale<sup>26</sup>. În cazul în care serviciile furnizate de grup sunt adaptate nevoilor membrilor, astfel încât grupul poate fi sigur că aceștia din urmă achiziționează aceste servicii, există, în principiu, o acțiune cooperativă (punctul 75 și următoarele de mai sus, în prezentele concluzii), care ar trebui să fie scutită în conformitate cu articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA [răspunsul la întrebarea 2 litera (c)].

89. Membrii unui grup se asociază de regulă doar atunci când au certitudinea că membrii grupului vor achiziționa în mod efectiv prestațiile grupului („garanția achiziției”). Așadar, se poate în principiu considera că constituirea unui grup nu determină o denaturare a concurenței în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

90. Ținând seama de finalitatea scutirii fiscale (prevenirea unui dezavantaj concurențial), condiția privind denaturarea concurenței poate avea ca scop, în opinia noastră, numai evitarea abuzurilor (a se vedea în acest sens articolul 131 din Directiva TVA). Astfel, aceasta urmărește, în definitiv, doar să asigure că scutirea nu este aplicată contrar scopului acesteia. Când există o astfel de aplicare contrară scopului, se poate stabili numai pe baza unor indicii.

91. Având în vedere finalitatea condiției care urmărește, în principal, evitarea abuzurilor, revine administrației fiscale sarcina probei<sup>27</sup> în ceea ce privește existența unui abuz care trebuie evitat, respectiv a indiciilor unui asemenea abuz [răspunsul la întrebarea 2 litera (e)]. În această privință, nicio dispoziție a dreptului Uniunii nu impune administrației fiscale obligația de a obține o expertiză referitoare la piețele unor țări terțe. Modul în care autoritățile fiscale îndeplinesc sarcina probei care le revine nu este o chestiune de drept al Uniunii, ci una de drept procedural fiscal național [răspunsul la întrebarea 2 litera (f)].

### *3. Indicii ale unei denaturări a concurenței*

92. Un indiciu pentru o aplicare contrară scopului a scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA poate fi, de exemplu, faptul că grupul prestează, într-o măsură semnificativă, aceleași servicii cu titlu oneros către clienți care nu sunt membri ai grupului și, astfel, acționează pe piață – utilizând efectele de sinergie – în principal în calitate de concurent și mai puțin în calitate de grup cooperativ. În speță, ar putea exista, în anumite împrejurări, un risc real de denaturare a concurenței, având în vedere furnizorii terți menționați anterior.

<sup>26</sup> A se vedea Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punctul 59), și concluziile avocatului general Mischo în cauza Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punctul 131 și urm.).

<sup>27</sup> Referitor la sarcina probei cu privire la existența unei practici abuzive în dreptul TVA-ului, a se vedea, ilustrativ, Hotărârea din 10 iulie 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, punctele 35 și 38).



93. De asemenea, poate constitui un indiciu faptul că grupul nu prestează servicii adaptate de acesta la nevoile membrilor săi, ci doar vinde servicii pe care le-a achiziționat la rândul său. Acestea ar putea fi oferite în mod direct de alții și cumpărate de la aceștia. Și în acest caz furnizorii terți ar fi excluși de pe piața respectivă. Acest lucru ar putea fi, în acest caz, admis parțial, în anumite condiții, întrucât prestările de servicii efectuate de grup par să fi constat, în mare parte, în simpla transmitere către membrii săi a unor servicii achiziționate de la terți (agenți etc.).

94. O astfel de achiziție de servicii și transmiterea fără modificări a serviciilor achiziționate sunt contrare de asemenea caracterului scutirii, astfel cum a fost stabilit mai sus. Aceasta nu urmărește optimizarea simplei achiziții de servicii și a revânzării, ci să permită unor operatori mai mici să acționeze în mod cooperativ, pentru a compensa un dezavantaj concurențial în raport cu alți concurenți care furnizează ei înșiși aceste servicii (a se vedea punctul 75 și următoarele din prezentele concluzii).

95. Or, în cazul unei achiziții de servicii pure și al transmiterii fără modificări a acestora, prestarea de servicii proprie a grupului lipsește. Prin urmare, nu există un dezavantaj concurențial în raport cu concurenții care achiziționează ei înșiși serviciile, deoarece acestea sunt grevate de același TVA. Situația ar fi diferită dacă grupul creează o valoare adăugată autonomă. Aceasta ar fi situația, de exemplu, în cazul în care agenții ar fi fost ei înșiși angajați de grup, astfel încât grupul să presteze el însuși serviciile de intermediere. În acest caz, ar fi de asemenea prezent elementul de cooperare, care stă la baza scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

96. Un alt indiciu poate fi faptul că scopul principal este doar optimizarea TVA-ului aferent intrărilor, iar nu cooperarea reciprocă în vederea evitării unui dezavantaj concurențial. Se poate considera că există o optimizare a TVA-ului aferent intrărilor în cazul creării unui avantaj concurențial prin transferul plăților externe încasate pentru prestații unui grup dintr-un stat a cărui cotă de TVA este foarte redusă sau chiar inexistentă. Și această situație este foarte probabilă în speță.

97. Însă, în definitiv, este de competența instanței de trimitere să aprecieze acest aspect.

***C. Cu titlu subsidiar: raportul cu impozitarea la nivel de grup prevăzută la articolul 11 din Directiva TVA (a treia și a patra întrebare)***

98. În ipoteza în care Curtea ar concluziona că și un grup dintr-un stat terț este vizat de scutirea fiscală prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, și în ipoteza în care instanța de trimitere ar concluziona, în pofida indiciilor existente, în sensul lipsei unei denaturări a concurenței, este necesar să se mai răspundă la a treia și la a patra întrebare.

99. Aceste două întrebări privesc raportul dintre articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA și posibilitatea impozitării la nivel de grup, prevăzută la articolul 11 din Directiva TVA. De această posibilitate a făcut uz Regatul Unit. În mod concret, se pune problema dacă și în ce condiții membrii unui grup TVA (articolul 11 din Directiva TVA) pot fi simultan membri ai unui grup [articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA].

100. În această privință, Comisia și Regatul Unit sunt de acord cu privire la faptul că numai prestațiile furnizate de un grup membrilor săi independenți sunt scutite de la plata impozitului. Existența unui grup TVA ar împiedica efectuarea unor prestări către membrii grupului, întrucât aceștia din urmă și-ar pierde autonomia ca urmare a normelor privind grupul TVA. În măsura în care toate colegiile internaționale – care au constituit KPS – ar face parte dintr-un grup TVA, nu ar mai exista membri ai grupului, ci numai un singur membru.

101. Aceasta este o abordare foarte formală, pe care nu o considerăm corectă, astfel cum am arătat deja anterior (punctul 34 și următoarele). În plus, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA se referă la un grup „de persoane”. Or, persoanele independente din punctul de vedere al dreptului civil rămân persoane, chiar dacă intră în domeniul de aplicare al unui grup TVA. Pe de altă parte, directiva utilizează noțiunea de „grupuri independente”, iar nu pe cea de „grupuri de persoane independente”, astfel cum arată în mod întemeiat KIC în observațiile sale scrise.

102. Independența se referă, așadar, numai la grup, iar nu la membrii grupului. În speță, este cert că ficțiunea lipsei de independență a grupului (pentru KPS), prin intermediul unei impozitări la nivel de grup, nu poate fi aplicată. Articolul 11 din Directiva TVA exclude în mod expres existența unui efect transfrontalier.

103. În concordanță cu cele susținute de KIC și contrar celor susținute de Comisie în ședință, noțiunea de „persoană” care figurează la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu trebuie interpretată, în sensul larg, ca „persoană impozabilă”, și cu atât mai puțin ca persoana impozabilă extinsă prin intermediul unei ficțiuni, prevăzută la articolul 11 din Directiva TVA. Acest lucru este evident chiar din modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Astfel, acesta din urmă menționează de asemenea, în mod explicit, persoanele care desfășoară o activitate pentru care nu au calitatea de „persoane impozabile”. În consecință, pot fi avute în vedere, în calitate de membre ale unui grup, și persoane neimpozabile.

104. În această privință, crearea unui grup TVA cu ficțiunea unei singure persoane impozabile prin aplicarea articolului 11 din Directiva TVA (mai multe persoane care pot fi considerate „persoană impozabilă unică”) nu împiedică, ca atare, existența unui grup de persoane. Aceasta nici nu exclude nici ca grupul să efectueze prestări de servicii către membrii săi.

105. Acest lucru devine clar dacă exemplul menționat anterior (punctul 76 și următoarele) este puțin modificat. Un alt spital mai mic (C) se asociază cu spitalele A și B într-un grup (Z) în interiorul unui stat membru, care preia furnizarea meselor pacienților. Cu toate acestea, A este cumpărat ulterior de X și face parte în prezent dintr-un grup TVA al cărui șef (în Regatul Unit, membrul reprezentativ) este X. Z continuă să efectueze prestări de servicii către A, B și C, a căror independență în temeiul normelor privind societățile comerciale nu este afectată de regimul prevăzut la articolul 11 din Directiva TVA.

106. Este puțin probabil că scutirea serviciilor furnizate de Z lui A ar trebui să depindă, de fapt, de faptul că, din punctul de vedere al TVA-ului, aceste servicii sunt considerate în prezent ca fiind prestate de X, iar X, din punct de vedere formal, nu face parte din grup. Sensul și obiectivul impozitării la nivel de grup este – astfel cum s-a arătat mai sus (punctele 38 și 39) – acela de a realiza o simplificare administrativă, iar nu de a condiționa scutirea unui grup de structura ulterioară a membrilor săi în temeiul normelor de drept al societăților și de existența unui regim de impozitare la nivel de grup.

107. Necesitatea unei cooperări neutre din punctul de vedere al TVA-ului între A, B și C nu dispare nici ca urmare a faptului că A face parte în prezent din grupul TVA al lui X. Acest din urmă fapt nu a modificat în niciun fel dezavantajul concurențial suferit de A, de B și de C în comparație cu un concurent important.

108. Așadar, contrar opiniilor Comisiei și Regatului Unit, în principiu, cele două „regimuri” (impozitarea la nivel de grup și scutirea fiscală a prestărilor unui grup) nu se exclud. Acestea trebuie doar să fie coordonate între ele.

109. Numai în măsura în care membrii grupului sunt persoane care fac parte, toate, din același grup TVA, articolul 11 constituie o *lex specialis* a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Impozitarea la nivel de grup, prevăzută la articolul 11 din Directiva TVA, este dispoziția mai largă, întrucât nu impozitează nicio prestație în interiorul grupului. În schimb, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA scutește numai prestările efectuate de grup către membrii săi (iar nu în sens invers sau între membri). Prin urmare, aceasta restrânge domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

110. Faptul că anumiți membri ai grupului fac de asemenea parte dintr-un grup TVA în Regatul Unit nu se opune, așadar, aplicării scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

## VI. Concluzie

111. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de First-Tier Tribunal (Tribunalul de Primă Instanță, Regatul Unit) după cum urmează:

- „1) Norma privind scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu se extinde la un grup stabilit într-un stat terț.
- 2) Articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că scutirea prestărilor de servicii furnizate de un grup membrilor săi în schimbul rambursării exacte a părții lor din cheltuielile comune nu determină, în principiu, o denaturare a concurenței, cu excepția cazului în care este aplicată contrar scopului acesteia.

Pot constitui indicii ale unei utilizări contrare scopului, de exemplu:

- (1) faptul că grupul prestează, într-o măsură semnificativă, aceleași servicii cu titlu oneros către clienți care nu sunt membri ai grupului și, astfel, acționează pe piață în principal în calitate de concurent și mai puțin în calitate de grup cooperativ;
- (2) faptul că grupul nu prestează servicii adaptate de acesta la nevoile membrilor săi, ci doar transmite servicii pe care le-a achiziționat la rândul său;
- (3) faptul că scopul principal este doar optimizarea TVA-ului aferent intrărilor, iar nu cooperarea reciprocă în vederea evitării unui dezavantaj concurențial.

Pentru demonstrarea acestor indicii, sarcina probei revine administrației fiscale. Aceasta nu este, însă, obligată, de dreptul Uniunii, să dispună efectuarea unei expertize specifice sau a unui studiu similar. Revine însă, în definitiv, instanței de trimitere sarcina de a aprecia aceste indicii.

- 3) Faptul că anumiți membri ai grupului fac, de asemenea, parte dintr-un grup TVA nu se opune aplicării scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Cu toate acestea, există o prioritate a dispoziției mai largi, cea privind impozitarea la nivel de grup prevăzută la articolul 11 din Directiva TVA. Pentru acest motiv, scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu se aplică atunci când toți membrii grupului fac parte din unul și același grup TVA.”