

Downloaded via the EU tax law app / web

Cauza C-162/07

Ampliscentifica Srl

și

Amplifin SpA

împotriva

Ministero dell'Economia e delle Finanze

și

Agenzia delle Entrate

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de

Corte suprema di cassazione)

„A seama directivă TVA – Persoane impozabile – Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf – Societăți mam și filiale – Aplicare de către statul membru a regimului persoanei impozabile unice – Condiții – Consecințe”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Persoane impozabile*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 4 alin. (4) al doilea paragraf]

2. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Regim de declarare și de plată simplificate ale taxei pe valoarea adăugată*

(Directiva 77/388 a Consiliului)

1. Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A 7a directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri este o normă aplicabilă de către un stat membru presupune consultarea prealabilă, de către acesta, a comitetului consultativ privind taxa pe valoarea adăugată și adoptarea unei reglementări naționale care să autorizeze persoanele, în special societățile, stabilite pe teritoriul statului membru respectiv și independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale, să înceteze să fie considerate persoane impozabile separate în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, pentru a fi considerate o persoană impozabilă unică, singura titulară a unui număr individual de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și, prin urmare, singura autorizată să depună declarații privind taxa pe valoarea adăugată. În lipsa consultării prealabile a comitetului consultativ privind taxa pe valoarea adăugată, o reglementare națională care ar îndeplini aceste criterii ar constitui o transpunere efectuată cu încălcarea cerințelor procedurale prevăzute la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A 7a directivă 77/388.

(a se vedea punctul 23 și dispozitiv 1)

2. Principiul neutralității fiscale nu se opune unei reglementări naționale care să ar limiteze și trateze diferit persoanele impozabile interesate să opteze pentru un regim de declarare și de plată simplificată ale taxei pe valoarea adăugată după cum entitatea sau societatea mamă deține mai mult de 50 % din acțiunile sau din părțile sociale ale persoanelor subordonate, cel târziu, de la începutul anului civil care precedă anul declarației sau, dimpotrivă, nu îndeplinește aceste condiții decât ulterior acestei date. Pe de altă parte, nici principiul interzicerii abuzului de drept, nici principiul proporționalității nu se opun unei asemenea reglementări.

(a se vedea punctul 32 și dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

22 mai 2008(*)

„A 7a directivă TVA – Persoane impozabile – Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf – Societăți mamă și filiale – Aplicare de către statul membru a regimului persoanei impozabile unice – Condiții – Consecințe”

În cauza C-162/07,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Corte suprema di cassazione (Italia), prin Decizia din 30 noiembrie 2006, primită de Curte la 26 martie 2007, în procedura

Ampliscientifica Srl,

Amplifin SpA

împotriva

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

CURTEA (Camera a treia),

compus? din domnul A. Rosas, pre?edinte de camer?, domnii U. L?hmus, A. Ó Caoimh, doamna P. Lindh ?i domnul A. Arabadjiev (raportor), judec?tori,

avocat general: domnul J. Mazák,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 30 ianuarie 2008,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru Ampliscientifica Srl ?i Amplifin SpA, de M. Garavoglia, avvocato;
- pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- pentru guvernul cipriot, de doamna E. Syméonidou, în calitate de agent;
- pentru guvernul Regatului Unit, de doamna C. Gibbs, în calitate de agent, asistat? de domnul I. Hutton, barrister;
- pentru Comisia Comunit??ilor Europene, de domnul A. Aresu ?i de doamna M. Afonso, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?: baza unitar? de evaluare (JO L 145, p. 1, denumit? în continuare „a ?asea directiv?”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Ampliscientifica Srl (denumit? în continuare „Ampliscientifica”) ?i Amplifin SpA (denumit? în continuare „Amplifin”), pe de o parte, ?i Ministero dell'Economia e delle Finanze, precum ?i Agenzia delle Entrate, pe de alt? parte, în leg?tur? cu o în?tiin?are de plat? privind taxa pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”) pentru anii 1990 ?i 1991 adresat? Amplifin.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitar?

3 Articolul 4 alineatul (1) din A ?asea directiv? prevede:

„«Persoan? impozabil?» înseamn? orice persoan? care, în mod independent, desf??oar? în orice loc orice activitate economic? dintre cele men?ionate la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activit??ii respective». [traducere neoficial?]

4 Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din a ?asea directiv? prevede:

„Sub rezerva consult?rilor prev?zute la articolul 29, fiecare stat membru poate considera ca persoan? impozabil? unic? orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin leg?turi financiare, economice ?i organiza?ionale». [traducere neoficial?]

5 Articolul 27 alineatul (1) din a ?asea directiv? prevede urm?toarele:

„Consiliul, hot?rând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru s? introduc? m?suri speciale de derogare de la dispozi?iile prezentei directive, în scopul simplific?rii procedurii de colectare a TVA sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscal? sau de fraud?. M?surile destinate simplific?rii procedurii de colectare a TVA nu pot influen?a, decât în mic? m?sur?, valoarea taxei datorate în stadiul consumului final». [traducere neoficial?]

6 Prin articolul 29 din a ?asea directiv? se înfiin?eaz? un comitet consultativ privind TVA.

Reglementarea na?ional?

Decretul Pre?edintelui Republicii nr. 633

7 Articolul 73 al treilea paragraf din Decretul Pre?edintelui Republicii nr. 633 din 26 octombrie 1972 de instituire ?i reglementare a taxei pe valoarea ad?ugat? (supliment ordinar la GURI nr. 292, din 11 noiembrie 1972), astfel cum a fost modificat prin Decretul Pre?edintelui Republicii nr. 24, din 29 ianuarie 1979 (GURI nr. 30, din 31 ianuarie 1979), prevede:

„Ministrul Finan?elor poate dispune prin decret, stabilind modalit??ile corespunz?toare, ca declara?iile filialelor s? fie depuse de entitatea sau societatea?mam? la oficiul domiciliului fiscal al acesteia ?i ca pl??ile (...) s? fie f?cute la acela?i oficiu pentru valoarea total? datorat? de entitatea sau societatea?mam? ?i de filiale, dup? efectuarea deducerilor corespunz?toare. Declara?iile, semnate ?i de entitatea sau societatea?mam?, trebuie depuse ?i la oficiile de la domiciliul fiscal al filialelor, f?r? a se aduce atingere celorlalte obliga?ii ?i responsabilit??i ale acestor societ??i. Se consider? controlat? societatea ale c?rei ac?iuni sau p?r?i sociale sunt de?inute de o alt? societate în propor?ie de mai mult de 50 % înc? de la începutul anului civil precedent.”

Decretul ministerial din 13 decembrie 1979

8 Posibilitatea prevăzută la articolul 73, citat anterior, al treilea paragraf, a fost pusă în aplicare prin Decretul ministerial din 13 decembrie 1979 de adoptare a normelor în materia taxei pe valoarea adăugată privind plățile și declarațiile filialelor (GURI nr. 344, din 19 decembrie 1979), astfel cum a fost modificat prin Decretul ministerial din 18 decembrie 1989 (GURI nr. 301, din 28 decembrie 1989, denumit în continuare „Decretul din 1979”). Decretul din 1979 organizează și facilitează modalitățile de plată și de declarare ale societăților-mam și ale filialelor, permițând societăților-mam să acționeze, într-o anumită măsură, în numele filialei sau filialelor sale.

9 Potrivit articolului 2 din Decretul din 1979, „sunt considerate filiale numai societățile [...] ale căror acțiuni sau părți sociale sunt deținute în proporție mai mare de 50 % din capitalul acestora, încă de la începutul anului civil precedent, de entitatea sau societatea-mam sau de o altă societate controlată de acestea, în sensul prezentului articol”.

10 Articolul 3 din Decretul din 1979 precizează astfel că declarația societăților-mam, „semnată și de reprezentanții filialelor, trebuie să conțină [...] numărul de identificare în scopuri de TVA al filialelor, precum și oficiul [pentru TVA] competent pentru fiecare dintre acestea”.

11 Articolul 5 primul paragraf din Decretul din 1979 prevede următoarele:

„Entitatea sau societatea-mam care invocă posibilitatea prevăzută de prezentul decret trebuie să depună la oficiul pentru [TVA] de la propriul domiciliu fiscal și declarațiile anuale ale filialelor sale. Aceste declarații, semnate și de reprezentantul entității sau al societăților-mam, trebuie depuse de filiale, împreună cu anexele corespunzătoare, și la oficiul pentru TVA competent pentru fiecare dintre ele. În declarațiile filialelor trebuie să se menționeze entitatea sau societatea-mam cu numărul corespunzător de identificare în scopuri de TVA”.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

12 Acțiunea principală privește declarațiile fiscale depuse de Ampliscientifica pentru anul 1990 și de Amplifin pentru anii 1990 și 1991 (denumite în continuare „declarațiile în litigiu”), Ampliscientifica și Amplifin fiind societăți de drept italian înființate în cadrul grupului Amplifon, a cărei activitate privește cercetarea și dezvoltarea de noi instrumente științifice.

13 Ampliscientifica, înființată în luna februarie 1989, era deținută în proporție mai mare de 50 % de Amplaid SpA, care, la rândul său, era deținută în proporție de 99 % de Amplifin. În cursul anului 1993, Ampliscientifica și-a încetat activitatea. Amplifin a depus la oficiul pentru TVA din Milano declarația prevăzută de Decretul din 1979, corespunzătoare anului 1990, după ce a înregistrat în evidențele sale contabile un debit de TVA care fusese anterior în sarcina Ampliscientifica. În ceea ce privește exercițiul fiscal 1991, aceasta a procedat în mod asemănător cu o altă filială a sa, care își desfășura activitatea în domeniul imobiliar, Ampliare Srl, înființată în luna noiembrie 1990, transferând astfel în beneficiul său un important credit de TVA.

14 Oficiul pentru TVA din Milano a apreciat că Amplifin nu avea dreptul să depună declarațiile în litigiu, dat fiind că articolul 2 din Decretul din 1979 prevede, în ceea ce privește existența legăturilor care permit adoptarea regimului de plată simplificat a TVA, că legătura între entitatea sau societatea-mam și filiale trebuie să existe încă de la „începutul anului civil” care precedă anul declarației. Prin urmare, oficiul menționat a procedat la emiterea de avize rectificative pentru exercițiile fiscale 1990 (în ceea ce privește debitul de TVA al Ampliscientifica) și 1991 (în ceea ce privește creditul de TVA al Ampliare Srl).

15 Ampliscientifica și Amplifin au contestat aceste avize la Commissione tributaria provinciale

di Milano, care, la 5 noiembrie 1996, le-a admis cererile prin hotărâri separate.

16 Oficiul pentru TVA din Milano a atacat aceste hotărâri la Commissione tributaria della Lombardia, care a admis apelul prin Hotărârile din 31 mai și din 17 noiembrie 1999, considerând, în temeiul Decretului din 1979, că cerința privind termenul de deținere a capitalului filialelor nu fusese respectat de Amplifin, care, prin urmare, nu avea dreptul să depună declarațiile în litigiu. Ampliscientifica și Amplifin au declarat recurs la Corte suprema di cassazione, care a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) [A]rticolul 4 alineatul (4) [al doilea paragraf] din a șasea directivă [...] trebuie interpretat ca fiind o prevedere care nu este suficient de precisă și care permite statelor membre să aplice regimul prevăzut la acest articol în cazuri speciale de legături economice, financiare sau juridice între diverse persoane sau ca fiind o prevedere suficient de precisă, care impune; așadar, din moment ce statul membru a hotărât să adopte acest regim, să prevadă aplicarea acestuia în toate cazurile în care există legăturile descrise în această dispoziție?

2) Independent de răspunsul la întrebarea precedentă, stabilirea unor limite temporale, în sensul că legătura trebuie să existe pentru o perioadă semnificativă de timp, drept condiție pentru aplicarea acestui regim, fără ca persoanelor interesate să li se permită a face proba existenței unui motiv economic valid pentru crearea legăturii, constituie un mijloc disproporționat față de obiectivele directivei și raportat la respectarea principiului interzicerii abuzului de drept? În orice caz, o astfel de reglementare trebuie apreciată ca fiind contrară principiului neutralității TVA?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

17 Prima întrebare este întemeiată pe premisa că Decretul din 1979, în baza căruia au fost emise înțineririle de plată privind TVA în discuție în acțiunea principală, constituie punerea în aplicare a posibilității recunoscute oricărui stat membru la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din a șasea directivă de a considera ca persoană impozabilă unică, în scopuri de TVA, mai multe persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv și independente din punct de vedere juridic, atunci când aceste persoane sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale. Cu alte cuvinte, Decretul din 1979 ar constitui, cel puțin parțial, o măsură de transpunere a articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din a șasea directivă.

18 În această privință, trebuie să se precizeze în primul rând că această dispoziție, astfel cum rezultă din însuși redactarea sa, poate fi aplicată numai după consultarea comitetului consultativ privind TVA. Or, este cert că Republica Italiană nu a procedat la o astfel de consultare în ceea ce privește Decretul din 1979.

19 Este necesar să se arate, în al doilea rând, că aplicarea regimului prevăzut la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din a șasea directivă presupune că reglementarea națională adoptată în temeiul acestei dispoziții autorizează persoanele, în special societățile, care prezintă legături financiare, economice și organizaționale să înceteze să fie considerate ca persoane impozabile separate în scopuri de TVA, pentru a fi considerate o persoană impozabilă unică. Astfel, atunci când un stat membru face aplicarea acestei dispoziții, persoana sau persoanele subordonate în sensul aceleiași dispoziții nu pot fi considerate persoană impozabilă sau persoane impozabile în sensul articolului 4 alineatul (1) din a șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 octombrie 2007, van der Steen, C-355/06, Rep., p. I-8863, punctul 20). De aici rezultă că asimilarea cu o persoană impozabilă unică exclude ca aceste persoane subordonate să continue să depună separat declarații privind TVA și să fie identificate, atât în cadrul grupului, cât și în afara acestuia, ca persoane impozabile, dat fiind că numai persoana impozabilă unică este

autorizat? s? depun? declara?iile de impunere men?ionate.

20 Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din a ?asea directiv? presupune, a?adar, ?n mod obligatoriu, atunci c?nd este pus ?n aplicare de un stat membru, ca prin efectul reglement?rii na?ionale de transpunere persoana impozabil? s? fie unic? ?i s? se atribuie grupului un singur num?r de identificare ?n scopuri de TVA. ?n aceast? privin??, este necesar s? se precizeze c? faptul c? ?n a ?asea directiv? se face trimitere ?n mod expres la un num?r individual de identificare ?n scopuri de TVA numai odat? cu introducerea, prin Directiva 91/680/CE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO L 376, p. 1, Edi?ie special? 09/vol.1, p. 110), a articolului 28h, care a modificat articolul 22 alineatul (1) literele (c)-(e) din aceea?i directiv?, ?i anume ulterior exerci?iilor fiscale ?n cauz? ?n ac?iunea principal?, nu poate dec?t s? r?m?n? lipsit de relevan?? ?n ceea ce prive?te considera?iile anterioare, ?ntruc?t utilizarea unui astfel de num?r provine din necesitatea, at?t pentru operatorii economici, c?t ?i pentru autorit??ile fiscale din statele membre, de a identifica cu certitudine autorii opera?iunilor supuse TVA. Astfel, preciz?rile con?inute la articolul 28h nu fac dec?t s? confirme o norm? preexistent?, inherent? bunei func?ion?ri a sistemului comun de TVA.

21 ?n consecin??, transpunerea articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din a ?asea directiv? trebuie s? fie distinct? de instituirea unui regim de declarare ?i de plat? simplificate ale TVA care s? permit?, ?n special, societ??ilor din acela?i grup s? r?m?n? persoane impozabile separate, chiar dac? TVA poate fi consolidat? ?n conturile societ??ii?mam?.

22 ?n lumina acestor considerente ?i a opiniei exprimate de guvernul italian at?t ?n ?edin??, c?t ?i ?n scrisoarea din 24 iulie 2003 adresat? Comisiei ?n cadrul procedurii de constatare a ne?ndeplinirii obliga?iilor nr. 2002/5456, potrivit c?reia Decretul din 1979 nu constituie o m?sur? de transpunere a articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din a ?asea directiv?, instan?a de trimitere va trebui s? determine dac? reglementarea na?ional? aplicabil? declara?iilor ?n litigiu r?spunde criteriilor amintite la punctele 19 ?i 20 din prezenta hot?r?re, cu precizarea c?, ?n acest caz, aceasta ar constitui o transpunere efectuat? cu ?nc?lcarea cerin?ei procedurale prev?zute la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din a ?asea directiv?, ?i anume consultarea comitetului consultativ privind TVA.

23 A?adar, trebuie s? se r?spund? la prima ?ntrebare c? articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din a ?asea directiv? este o norm? a c?rei aplicare de c?tre un stat membru presupune consultarea prealabil?, de c?tre acesta, a comitetului consultativ privind TVA ?i adoptarea unei reglement?ri na?ionale care s? autorizeze persoanele, ?n special societ??ile stabilite pe teritoriul statului membru respectiv ?i independente din punct de vedere juridic, dar str?ns legate ?ntre ele prin leg?turi financiare, economice ?i organiza?ionale, s? ?nceteze s? fie considerate ca persoane impozabile separate ?n scopuri de TVA, pentru a fi considerate o persoan? impozabil? unic?, singura destinatar? a unui num?r individual de identificare ?n scopuri de TVA ?i, prin urmare, singura autorizat? s? depun? declara?ii privind TVA. Instan?a na?ional? are sarcina de a verifica dac? o reglementare na?ional? precum aceea din ac?iunea principal? ?ndepline?te aceste criterii, cu precizarea c?, ?n lipsa consult?rii prealabile a comitetului consultativ privind TVA, o reglementare na?ional? care ar ?ndeplini criteriile respective ar constitui o transpunere efectuat? cu ?nc?lcarea cerin?ei procedurale prev?zute la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din a ?asea directiv?.

Cu privire la a doua ?ntrebare

24 A doua ?ntrebare prive?te, ?n esen??, aspectul dac? termenul prev?zut ?n Decretul din 1979 pentru a permite entit??ii sau societ??ii?mam? s? efectueze declararea ?i plata TVA potrivit modalit??ilor simplificate pe care le instituie ?ncalc? principiile propor?ionalit??ii, al interzicerii abuzului de drept ?i al neutralit??ii fiscale. Pentru a avea dreptul de a beneficia de acest regim,

entitatea sau societatea?mam? trebuie s? de?in? mai mult de 50 % din ac?iunile sau din p?r?ile sociale ale persoanelor subordonate, precum filialele, înc? de la începutul anului civil care preced? anul declara?iei.

25 Mai întâi, în leg?tur? cu principiul neutralit??ii fiscale, trebuie amintit c? acesta constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA (a se vedea în special Hot?rârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth ?i Strobelt, C?454/98, Rec., p. I?6973, punctul 59), care se opune, pe de o parte, ca m?rfuri similare, care sunt a?adar în concuren?? unele cu altele, s? fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA (Hot?rârea din 11 iunie 1998, Fischer, C?283/95, Rec., p. I?3369, punctele 21 ?i 27, precum ?i Hot?rârea din 3 mai 2001, Comisia/Fran?a, C?481/98, Rec., p. I?3369, punctul 22) ?i, pe de alt? parte, ca opera?iuni economice asem?n?toare, care, în consecin??, sunt în concuren?? unele cu altele, s? fie tratate în mod diferit în ceea ce prive?te TVA (Hot?rârea din 23 octombrie 2003, Comisia/Germania, C?109/02, Rec., p. I?12691, punctul 20, Hot?rârea din 16 septembrie 2004, Cimber Air, C?382/02, Rec., p. I?8379, punctul 24, ?i Hot?rârea din 18 octombrie 2007, Navicon, C?97/06, Rep., p. I-8755, punctul 21).

26 Or, o reglementare na?ional? care s?ar limita s? trateze în mod diferit persoanele impozabile interesate s? opteze pentru un regim de declarare ?i de plat? simplificate ale TVA dup? cum persoanele în cauz? prezint? o leg?tur? determinat? la nivelul capitalului pentru o perioad? inferioar? sau superioar? celei indicate la punctul 24 din prezenta hot?râre s?ar aplica în acela?i mod tuturor operatorilor economici, indiferent dac? se afl? sau nu în situa?ie de concuren?? în ceea ce prive?te opera?iunile sau produsele lor. Principiul neutralit??ii fiscale nu se opune unei astfel de reglement?ri care instituie o diferen?? justificat? din punct de vedere obiectiv pentru a verifica realitatea economic? a opera?iunii juridice care permite utilizarea declara?rii ?i a pl??ii simplificate ale TVA. Astfel cum s?a amintit la punctul 22 din prezenta hot?râre, instan?a de trimitere are sarcina de a determina dac? reglementarea na?ional? aplicabil? declara?iilor în litigiu instituie un astfel de regim.

27 În continuare, în ceea ce prive?te principiul interzicerii abuzului de drept, trebuie amintit c? acesta urm?re?te, în special în domeniul TVA, ca reglementarea comunitar? s? nu fie extins? într?atât încât s? acopere practicile abuzive ale operatorilor economici, ?i anume opera?iunile care nu sunt realizate în cadrul tranzac?iilor comerciale normale, ci doar cu scopul de a beneficia în mod abuziv de avantajele prev?zute de dreptul comunitar (a se vedea Hot?rârea din 21 februarie 2006, Halifax ?i al?ii, C?255/02, Rec., p. I?1609, punctele 69 ?i 70).

28 Acest principiu are astfel ca finalitate interzicerea aranjamentelor pur artificiale, lipsite de realitate economic?, efectuate în scopul unic de ob?inere a unei facilit??i fiscale (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes ?i Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Rec., p. I?7995, punctul 55).

29 În plus, trebuie s? se sublinieze c? lupta împotriva fraudei, a evaziunii fiscale ?i a eventualelor abuzuri este un obiectiv recunoscut ?i încurajat prin a ?asea directiv? (Hot?rârea Halifax ?i al?ii, citat? anterior, punctul 71).

30 În această privință, se impune constatarea că o reglementare națională precum aceea în cauză în acțiunea principală, care impune operatorilor economici să facă proba, printr-o anumită continuitate a activității și a operațiunilor acestora, că utilizarea unui regim de declarare și de plată simplificată ale TVA nu derivă exclusiv din dorința de a obține o facilitate fiscală, în special prin imputarea din punct de vedere contabil în sarcina entității sau a societății mame a unui debit sau a unui credit de TVA – care ar avea drept efect, în primul caz, diminuarea profitului impozabil și, în al doilea caz, atribuirea unui credit imediat față de administrația fiscală –, ci este rezultatul unei alegeri economice pe termen mai lung, nu încalcă principiul interzicerii abuzului de drept.

31 În sfârșit, în ceea ce privește principiul proporționalității, trebuie să se sublinieze că o reglementare națională care, precum Decretul din 1979, stabilește un termen cuprins între un an și doi ani pentru ca persoanele impozabile să poată efectua declararea și plata TVA potrivit modalităților simplificate respectă principiul proporționalității, raportat la obiectivul luptei împotriva fraudei și a aranjamentelor juridice fictive. În această privință, trebuie să se sublinieze că, dimpotrivă, nestabilirea unui termen ar fi putut să aibă drept efect să permită realizarea unor operațiuni punctuale care să justifice constituirea ad-hoc a unei structuri juridice. Or, o astfel de reglementare națională ar risca să favorizeze abuzurile și fraudele, a căror prevenire reprezintă exact unul dintre obiectivele urmărirea de legislația comunitară (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iunie 2006, Heintz van Landewijck, C-494/04, Rec., p. I-5381, punctele 42 și 43, precum și Hotărârea din 13 decembrie 2007, BATIG, C-374/06, Rep., p. I-11271, punctul 39).

32 Așadar, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că principiul neutralității fiscale nu se opune unei reglementări naționale care să ar limiteze și trateze diferit persoanele impozabile interesate să opteze pentru un regim de declarare și de plată simplificată ale TVA după cum entitatea sau societatea mamă deține mai mult de 50 % din acțiunile sau părțile sociale ale persoanelor subordonate încă de la începutul anului civil care precedă anul declarației sau, dimpotrivă, nu îndeplinește aceste condiții decât ulterior acestei date. Instanța națională are sarcina de a verifica dacă o reglementare națională precum aceea în cauză în acțiunea principală constituie un astfel de regim. Pe de altă parte, nici principiul interzicerii abuzului de drept, nici principiul proporționalității nu se opun unei asemenea reglementări.

Cu privire la cheltuielile de judecată

33 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

1) **Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Așasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare este o normă a cărei aplicare de către un stat membru presupune consultarea prealabilă, de către acesta, a comitetului consultativ privind taxa pe valoarea adăugată și adoptarea unei reglementări naționale care să autorizeze persoanele, în special societățile stabilite pe teritoriul statului membru respectiv și independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale, să înceteze să fie considerate ca persoane impozabile separate în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, pentru a fi considerate o persoană impozabilă unică, singura destinatară a unui număr individual de identificare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și, prin urmare, singura autorizată să depună declarații privind taxa pe valoarea adăugată. Instanța națională are sarcina de a verifica dacă o reglementare națională precum aceea din acțiunea principală îndeplinește aceste criterii, cu precizarea că, în lipsa consultării**

prealabile a comitetului consultativ privind taxa pe valoarea adăugată, o reglementare națională care ar îndeplini aceste criterii ar constitui o transpunere efectuată cu încălcarea cerinței procedurale prevăzute la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din așasea directivă.

2) Principiul neutralității fiscale nu se opune unei reglementări naționale care s-ar limita să trateze diferit persoanele impozabile interesate să opteze pentru un regim de declarare și de plată simplificată ale taxei pe valoarea adăugată după cum entitatea sau societatea mamă deține mai mult de 50 % din acțiunile sau părțile sociale ale persoanelor subordonate încă de la începutul anului civil care precedă anul declarației sau, dimpotrivă, nu îndeplinește aceste condiții decât ulterior acestei date. Instanța națională are sarcina de a verifica dacă o reglementare națională precum aceea în cauză în acțiunea principală constituie un astfel de regim. Pe de altă parte, nici principiul interzicerii abuzului de drept, nici principiul proporționalității nu se opun unei asemenea reglementări.

Semnături

* Limba de procedură: italiană.