

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

4 mai 2017(1)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 132 alineatul 1 litera (f) – Scutirea de TVA a prestațiilor de servicii furnizate membrilor lor de grupuri independente de persoane – Articolul 168 litera (a) și articolul 178 litera (a) – Drept de deducere pentru membrii grupului – Articolul 14 alineatul (2) litera (c) și articolul 28 – Acțiuni ale unui membru în nume propriu și în contul grupului”

În cauza C-274/15,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 8 iunie 2015,

Comisia Europeană, reprezentată de F. Dintilhac și de C. Soulay, în calitate de agenți,
reclamantă,

împotriva

Marelui Ducat al Luxemburgului, reprezentat de D. Holderer, în calitate de agent, asistat de F. Kremer și de P.-E. Partsch, avocați, precum și de B. Gasparotti, în calitate de expert,
pârât,

CURTEA (Camera a patra),

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

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul V. Tourrès, administrator,

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

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 6 octombrie 2016,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Europeană solicită Curții să constate că, prin prevederea regimului taxei pe valoarea adăugată (TVA) referitor la grupurile independente de persoane, astfel cum este definit la articolul 44 alineatul (1) litera (y) din textul consolidat al loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Legea din 12 februarie 1979 privind taxa pe valoarea adăugată) (*Mémorial A* 1979, nr. 23, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), la articolele 1-4 din règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes

(Regulamentul Marelui Ducat din 21 ianuarie 2004 privind scutirea de TVA a prestărilor de servicii furnizate membrilor lor de grupuri independente de persoane) (*Mémorial* A 2004, nr. 9, denumit în continuare „regulamentul luxemburghez”), prin circulaire administrative n°707, du 29 janvier 2004 (Circulara administrativă nr. 707 din 29 ianuarie 2004), în măsura în care aceasta comentează articolele 1-4 din regulamentul luxemburghez (denumit în continuare „circulara administrativă”), și în nota din 18 decembrie 2008 redactată de grupul de lucru care activează în cadrul Comitetului de Observare a Piețelor [comité d'observation des marchés] (COBMA), în acord cu Administrația Înregistrării și a Domeniilor [administration de l'Enregistrement et des Domaines] (denumit în continuare „nota COBMA”), Marele Ducat al Luxemburgului nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumit în continuare „Directiva 2006/112”), în special în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c), al articolului 132 alineatul (1) litera (f), al articolului 1 alineatul (2) al doilea paragraf, al articolului 168 litera (a), al articolului 178 litera (a), al articolului 14 alineatul (2) litera (c) și al articolului 28 din această directivă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

2 Articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, care figurează în titlul I din aceasta, intitulat „Obiect și sferă de aplicare”, prevede:

„La fiecare operațiune, TVA, calculat la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.”

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din această directivă prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

4 Articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din directiva menționată, care figurează în titlul III din aceasta, intitulat „Persoane impozabile”, are următorul cuprins:

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

5 Potrivit articolului 14 alineatul (2) litera (c) din aceeași directivă, care figurează în titlul IV din aceasta, intitulat „Operațiuni taxabile”:

„Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

[...]

(c) transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.”

6 Articolul 28 din Directiva 2006/112 prevede:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

7 Articolul 132 alineatul (1) din această directivă, care figurează în titlul IX din aceasta, intitulat „Scutiri”, prevede:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(f) prestarea de servicii de către grupuri independente de persoane, care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prestării către membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activităților respective, atunci când grupurile în cauză se rezumă la solicitate membrilor lor rambursarea exactă a plăților lor din cheltuielile comune, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței;

[...]”

8 Articolul 168 din directiva menționată, care figurează în titlul X din aceasta, intitulat „Deduceri”, are următorul cuprins:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să îi fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să îi fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

9 Potrivit articolului 178 din aceeași directivă:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;

[...]”

10 Articolul 226 din Directiva 2006/112, care figurează în titlul XI din aceasta, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri de TVA pe facturile emise în temeiul articolelor

220 și 221:

[...]

(5) numele și adresa complete ale persoanei impozabile și ale clientului;

[...]"

Dreptul luxemburghez

11 Potrivit articolului 44 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, astfel cum a fost modificat în special prin articolul 5 al cincilea paragraf alineatul 2 din loi du 22 décembre 1989 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 1990 (Legea din 22 decembrie 1989 privind bugetul de venituri și cheltuieli al statului pentru anul 1990) (*Mémorial* A 1989, nr. 81):

„Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată în limitele și cu condițiile stabilite prin regulament al Marelui Ducat:

[...]

y) 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.”

12 Condițiile de punere în aplicare a articolului 44 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, cu modificările ulterioare, au fost precizate în regulamentul luxemburghez, al cărui articol 1 avea următorul cuprins:

„Pentru aplicarea dispozițiilor articolului 44 alineatul 1 litera y) din Legea [privind TVA-ul, cu modificările ulterioare], prin grup independent de persoane se înțelege:

a) grupul care are personalitate juridică;

b) grupul care nu are personalitate juridică, dar care acționează sub o denumire proprie, ca grup, în raport cu membrii săi și cu terțe persoane.”

13 Le règlement grand-ducal du 7 août 2012 (Regulamentul Marelui Ducat din 7 august 2012) (*Mémorial* A 2012, nr. 168) a modificat regulamentul luxemburghez, completând articolul 1 din acesta cu următorul paragraf:

„Nu intră în domeniul de aplicare al prezentului regulament al Marelui Ducat grupurile independente de persoane ale căror prestări de servicii sunt utilizate, de unul sau de mai mulți dintre membrii lor, în principal la realizarea de operațiuni supuse taxei și care nu beneficiază de scutire.”

14 Articolul 2 din regulamentul luxemburghez are următorul cuprins:

„Prestările de servicii furnizate membrilor lor de grupurile independente de persoane menționate la articolul 1 sunt scutite de taxă, cu condiția ca:

a) activitățile grupului să constea exclusiv în furnizarea de prestări de servicii necesare în mod direct desfășurării activității membrilor săi și ca toți aceștia să desfășoare o activitate scutită în temeiul articolului 44 alineatul 1 din [Legea privind TVA-ul, cu modificările ulterioare] sau pentru

care ace?tia nu au calitatea de persoan? impozabil?. Se consider?, în sensul aplic?rii articolului 44 alineatul 1 litera y) din [Legea privind TVA?ul, cu modific?rile ulterioare], c? desf??oar? o activitate scutit? în temeiul articolului 44 alineatul 1 men?ionat sau pentru care nu au calitatea de pl?titor de TVA membrii care, în cadrul activit??ii lor economice care este scutit? de TVA în temeiul articolului 44 alineatul 1 sau pentru care ace?tia nu au calitatea de pl?titor de TVA, efectueaz? de asemenea livr?ri de bunuri ?i prest?ri de servicii care nu sunt scutite de tax? în temeiul articolului 44 alineatul 1 men?ionat, cu condi?ia ca cifra de afaceri anual? f?r? TVA aferent? acestor livr?ri de bunuri ?i prest?ri de servicii taxabile s? nu dep??easc? 30 % din cifra de afaceri anual? f?r? TVA aferent? tuturor opera?iunilor acestora, cifra de afaceri care trebuie luat? în considerare fiind cea prev?zută la articolul 57 alineatul 3 din [Legea privind TVA?ul, cu modific?rile ulterioare], ?i f?r? a aduce atingere celor prev?zute la articolul 3;

[...]"

15 Articolul 3 din regulamentul luxemburghez prevede:

„În ceea ce prive?te procentul prev?zut la articolul 2 litera a), scutirea pentru un an calendaristic a prest?rilor de servicii efectuate de grup este supus? condi?iei ca, în anul calendaristic precedent, acest procent s? nu fi fost dep??it în privin?a membrilor grupului. Cu toate acestea, dep??irea procentului în cauz? nu determin? pierderea beneficiului scutirii, cu condi?ia ca dep??irea respectiv? s? nu dep??easc? 50 % din procentul men?ionat ?i ca durata sa s? nu fi dep??it cei doi ani calendaristici consecutivi anteriori anului calendaristic pentru care trebuie s? se stabileasc? aplicabilitatea scutirii.

Condi?iile de mai sus trebuie s? fie îndeplinite în privin?a fiec?rui membru al grupului, în caz contrar, toate prest?rile de servicii efectuate de grup fiind excluse de la scutire.”

16 Potrivit articolului 4 din regulamentul luxemburghez:

„Membrii grupului care, în cadrul activit??ii lor economice care este scutit? de TVA în temeiul articolului 44 alineatul 1 din [Legea privind TVA?ul, cu modific?rile ulterioare] sau pentru care ace?tia nu au calitatea de pl?titor de TVA, efectueaz? de asemenea, în limitele procentului men?ionat la articolul 2 litera a) ?i la articolul 3, livr?ri de bunuri sau prest?ri de servicii care nu sunt scutite în temeiul articolului 44 alineatul 1 men?ionat sunt autoriza?i s? deduc? din taxa pe care o datoreaz? pentru opera?iunile taxabile pe care le efectueaz? [TVA?ul] facturat grupului sau datorat în privin?a acestuia pentru opera?iunile sale în amonte ?i inclus în cuantumul pl??ii atribuite individual acestora potrivit dispozi?iilor articolului 2 litera c). Deducerea se efectueaz? în conformitate cu dispozi?iile capitolului VII din Legea [privind TVA?ul, cu modific?rile ulterioare].”

17 Articolul 4 din regulamentul luxemburghez face obiectul urm?toarelor comentarii în circulara administrativ?:

„Pentru a asigura, în m?sura posibilului, principiul neutralit??ii [TVA?ului], articolul 4 urm?re?te s? confere membrilor persoane impozabile care realizeaz? în limitele procentului stabilit la articolul 2 litera a) ?i la articolul 3 o cifr? de afaceri care se încadreaz? în sfera de aplicare a taxei ?i care nu este scutit? în temeiul articolului 44 un drept de deducere a TVA?ului pl?tit sau datorat în amonte de grupul independent. Se în?elege c? acest drept de deducere trebuie, pe de alt? parte, s? respecte normele stabilite în capitolul VII din Legea [privind TVA?ul], în special la articolele 50 (prorata general?) ?i 51 (utilizarea real?) din aceasta.

În practic?, membrul persoan? impozabil? în cauz? poate efectua deducerea TVA?ului pl?tit de grup sau datorat în privin?a acestuia numai în cazul în care se afl? în posesia unui decont, sus?inut de copii ale facturilor, care i?a fost furnizat de grup ?i în care se men?ioneaz? pre?ul net

exact plătit furnizorilor sau prestatorilor, cuantumul taxei percepute de aceștia sau datorate de grup, precum și cota parte a membrului din cheltuielile comune și din taxă.”

18 Nota COBMA are ca obiect clarificarea anumitor elemente în vederea aplicării în practică a regimului juridic al grupurilor independente de persoane. Aceasta conține, printre altele, următoarele întrebări și răspunsuri:

„– Ce entitate trebuie să apară pe facturile care sunt primite de la terți și referitoare la costuri suportate în comun în cazul în care grupul nu are personalitate juridică?

Pot exista două situații:

- grupul se află în raport direct cu terții și primește de la aceștia bunurile și serviciile în nume propriu;
- membrii [grupului] se află în raport direct cu terții și primesc de la aceștia bunurile și serviciile în numele lor. Membrii suportă apoi în comun cheltuielile aferente acestor bunuri și servicii primite de la terți și cu acest titlu atribuie cheltuielile în cauză grupului. Această situație poate apărea în special atunci când un raport direct între grup și terți nu poate fi avut în vedere pentru motive comerciale sau juridice.

În primul caz, facturile emise de terți și referitoare la costuri suportate în comun trebuie să fie în mod clar adresate grupului independent de persoane. În măsura în care grupul nu dispune de personalitate juridică, facturile vor fi adresate: «Grupul ABC/Care of membre X – adresa membrului X». Acest membru X va trebui să atribuie costul [inclusiv toate taxele] grupului, indiferent de dreptul de deducere de care membrul în cauză va putea beneficia în privința TVA-ului suportat în nume propriu. Întrucât grupul nu are personalitate juridică, cel puțin unul dintre membri va trebui totuși să fie desemnat drept parte obligată juridic la plată și la îndeplinirea altor obligații care decurg din contract.

În al doilea caz, facturile emise de terți sunt adresate unuia dintre membri. Membrul în cauză pune apoi în comun cheltuielile aferente acestor bunuri și servicii și atribuie cheltuielile în cauză grupului. Atribuirea cheltuielilor menționate grupului trebuie să se facă [inclusiv toate taxele] indiferent de dreptul de deducere de care membrul în cauză va putea beneficia în privința TVA-ului suportat în nume propriu.

[...]

În plus, se precizează că atribuirea de către membri a unor cheltuieli suportate în comun grupului este o operațiune în afara sferei de aplicare a TVA-ului.

[...]”

Procedura precontencioasă

19 Prin scrisoarea de punere în întârziere din 7 aprilie 2011, Comisia a atras atenția Marelui Ducat al Luxemburgului asupra faptului că regimul TVA-ului pentru grupurile independente de persoane (denumite în continuare „GIP-uri”), astfel cum este definit în special la articolul 44 alineatul 1 litera y) din Legea privind TVA-ul și la articolele 1-4 din regulamentul luxemburghez, nu i se pare compatibil cu mai multe dispoziții ale Directivei 2006/112.

20 Prin intermediul primului motiv, Comisia arată că dispozițiile naționale potrivit cărora serviciile prestate de GIP-uri în beneficiul membrilor lor sunt scutite de TVA, inclusiv atunci când aceste servicii sunt utilizate pentru operațiunile taxabile ale membrilor în cauză a căror cifră de

afaceri anual? f?r? TVA nu dep??e?te 30 % sau chiar 45 % în unele cazuri din cifra lor de afaceri anual? total? f?r? TVA, erau, în opinia sa, incompatibile cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) ?i cu articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112.

21 Prin intermediul celui de al doilea motiv, Comisia aprecia c? dreptul na?ional era incompatibil cu articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf, cu articolul 168 litera (a) ?i cu articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112, în m?sura în care prevede c? membrii unui GIP care desf??oar? activit??i taxabile pân? la un maximum de 30 % din cifra lor de afaceri anual? total? f?r? TVA pot deduce TVA?ul facturat GIP?ului pentru bunurile ?i serviciile care i?au fost livrate din TVA?ul pe care ei în?i?i îl datoreaz?.

22 Al treilea ?i ultimul motiv invocat de Comisie privea dreptul na?ional în m?sura în care acesta, în cazul în care un membru al unui GIP achizi?ioneaz? bunuri ?i servicii de la ter?i în nume propriu, îns? în contul GIP?ului, excludea din sfera de aplicare a TVA?ului opera?iunea care const?, pentru acest membru, în a pune cheltuielile astfel consim?ite în sarcina GIP?ului, cu înc?lcarea dispozi?iilor articolului 14 alineatul (2) litera (c) ?i a articolului 28 din Directiva 2006/112.

23 În r?spunsul s?u din 8 iunie 2011 la scrisoarea de punere în întârziere, Marele Ducat al Luxemburgului a contestat interpretarea dreptului na?ional ?i a dreptului Uniunii re?inut? de Comisie. Cu titlu introductiv, acesta a sus?inut c? no?iunea „grupuri independente de persoane” vizat? de Directiva 2006/112 se referea în special la structuri f?r? personalitate juridic? ale c?ror activit??i sunt atribuite membrilor lor care au personalitate juridic?.

24 În ceea ce prive?te primul motiv, Marele Ducat al Luxemburgului a r?spuns c? articolul 44 alineatul 1 litera y) din Legea privind TVA?ul limita sfera de aplicare a scutirii la cea definit? la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 ?i c? regulamentul luxemburghez se limita la adaptarea normelor subsidiare ale regimului aplicabil GIP?urilor.

25 În ceea ce prive?te al doilea motiv, acest stat membru a r?spuns c?, întrucât un GIP este lipsit de personalitate juridic?, de dreptul de deducere, în func?ie de natura opera?iunilor în aval, trebuie s? beneficieze nu grupul, ci membrii acestuia. De?i admitea c?, din punct de vedere teoretic, regimul prev?zut de dreptul na?ional derog? de la „principiul prefinan??rii TVA?ului de c?tre client”, statul membru în cauz? considera totu?i c? acest lucru nu avea consecin?e în practic?.

26 Cu privire la al treilea motiv, Marele Ducat al Luxemburgului aprecia c? regimul care rezult? din articolul 14 alineatul (2) litera (c) ?i din articolul 28 din Directiva 2006/112 nu era aplicabil în spe??.

27 Întrucât a considerat neconving?tor acest r?spuns, Comisia a emis, la 27 ianuarie 2012, un aviz motivat în care î?i men?inea pozi?ia exprimat? în scrisoarea de punere în întârziere ?i invita Marele Ducat al Luxemburgului s? ia m?surile necesare pentru a??i aduce legisla?ia în conformitate cu Directiva 2006/112, în special cu articolul 2 alineatul (1) litera (c), cu articolul 132 alineatul (1) litera (f), cu articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf, cu articolul 168 litera (a), cu articolul 178 litera (a), cu articolul 14 alineatul (2) litera (c) ?i cu articolul 28 din această directiv?, în termen de dou? luni de la primirea avizului respectiv.

28 Acest stat membru a r?spuns la avizul motivat prin scrisoarea din 7 februarie 2012, contestând din nou temeinicia criticilor care îi erau adresate ?i men?inându??i pozi?ia, astfel cum a fost exprimat? în scrisoarea sa de r?spuns din 8 iunie 2011.

29 Marele Ducat al Luxemburgului a precizat îns?, prin scrisoarea din 26 martie 2012, c? s?a angajat s? adopte un regulament menit s? aduc? legisla?ia luxemburghez? în conformitate cu

Directiva 2006/112 pentru a răspunde cerințelor primului motiv din avizul motivat, menținându-se în același timp argumentația cu privire la al doilea și la al treilea motiv.

30 Prin scrisoarea din 11 iunie 2012, Comisia a solicitat Marelui Ducat al Luxemburgului să transmită proiectul de regulament anunțat, precum și calendarul de adoptare a acestuia.

31 Prin scrisoarea din 4 septembrie 2012, acest stat membru a transmis serviciilor Comisiei Regulamentul Marelui Ducat din 7 august 2012, care a modificat articolul 1 din regulamentul luxemburghez.

32 Comisia a considerat însă că Regulamentul Marelui Ducat din 7 august 2012 nu a adus legislația luxemburgheză în conformitate cu Directiva 2006/112, în raport cu cele trei motive invocate în avizul motivat. Având în vedere persistența acestor motive, Comisia a anunțat, la 20 februarie 2014, decizia sa de a introduce o acțiune.

Cu privire la acțiune

Cu privire la primul motiv, întemeiat pe nerespectarea articolului 2 alineatul (1) litera (c) și a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112

Cu privire la admisibilitatea primului motiv

— *Argumentele părților*

33 Marele Ducat al Luxemburgului consideră, în primul rând, că primul motiv trebuie respins ca inadmisibil pentru motivul că cererea introductivă formulată de Comisie se întemeiază pe un motiv diferit de cel formulat în avizul motivat. Motivul invocat în avizul motivat ar fi întemeiat pe faptul că regulamentul luxemburghez nu exclude posibilitatea ca servicii ale unui grup destinate, în principal sau chiar exclusiv, unor operațiuni taxabile să poată fi scutite. În schimb, motivul invocat în cererea introductivă ar fi întemeiat pe faptul că regulamentul luxemburghez permite scutirea serviciilor furnizate de un GIP și destinate, cu titlu accesoriu, unor operațiuni taxabile ale membrilor săi.

34 Marele Ducat al Luxemburgului susține, în al doilea rând, că Comisia a încălcat principiul cooperării loiale prin lipsa sa de reacție în urma modificării aduse regulamentului luxemburghez în luna august 2012. Potrivit acestui stat membru, Comisia ar fi trebuit să îl informeze despre eventualele sale rezerve cu privire la faptul că această modificare aducea legislația luxemburgheză în conformitate cu Directiva 2006/112, iar nu să tacă timp de 18 luni, înainte de a anunța în cele din urmă, la 20 februarie 2014, că a decis să sesizeze Curtea.

35 Comisia susține că jurisprudența Curții nu impune o coincidență perfectă între enunțul motivelor din avizul motivat și concluziile cererii introductive. Aceasta apreciază că, contrar celor susținute de Marele Ducat al Luxemburgului, primul motiv a părăsit același obiect și același domeniu de aplicare în avizul motivat și în cererea introductivă.

36 În ceea ce privește principiul cooperării loiale, Comisia susține că este singura competentă să decidă dacă este oportun, după finalizarea procedurii precontencioase, să sesizeze Curtea pentru ca aceasta să constate pretinsa neîndeplinire a obligațiilor. Alegerea momentului în care este introdusă acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor ar fi de competența Comisiei, fără ca aceasta să fie obligată să respecte un anumit termen, cu excepția cazurilor în care o durată excesivă a procedurii precontencioase ar aduce atingere dreptului la apărare, ceea ce ar reveni statului membru în cauză să dovedească.

– *Aprecierea Cur?ii*

37 Trebuie amintit, în primul rând, c?, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, obiectul unei ac?iuni formulate în temeiul articolului 258 TFUE este stabilit în procedura precontencioas? prev?zut? la aceast? dispozi?ie. Prin urmare, ac?iunea trebuie s? se întemeieze pe acelea?i motive ?i argumente ca avizul motivat. Totu?i, aceast? cerin?? nu poate merge pân? la a impune, în toate situa?iile, o coinciden?? perfect? între enun?ul motivelor din dispozitivul avizului motivat ?i concluziile cererii introductive, în condi?iile în care obiectul litigiului, astfel cum a fost definit în avizul motivat, nu a fost extins sau modificat (Hot?rârea din 9 aprilie 2013, Comisia/Irlanda, C?85/11, EU:C:2013:217, punctul 17 ?i jurispruden?a citat?).

38 Or, trebuie s? se constate c?, în spe??, Comisia nici nu a extins, nici nu a modificat obiectul litigiului, astfel cum a fost definit în avizul motivat. Astfel, Comisia a precizat în mod clar, atât în avizul motivat, cât ?i în cererea introductiv?, c?, în opinia sa, legisla?ia luxemburghez? era contrar? articolului 2 alineatul (1) litera (c) ?i articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, întrucât aceasta permite scutirea serviciilor prestate de un GIP care nu sunt necesare în mod direct activit??ilor netaxabile sau scutite ale membrilor s?i.

39 În al doilea rând, trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, alegerea momentului pe care îl consider? oportun pentru a introduce o ac?iune în constatarea neîndeplinirii obliga?iilor revine Comisiei. Considerentele care determin? aceast? alegere nu pot afecta admisibilitatea acestei ac?iuni. Normele prev?zute la articolul 258 TFUE trebuie s? se aplice f?r? s? fie impus? Comisiei obliga?ia de a respecta un anumit termen, cu excep?ia cazurilor în care o durat? excesiv? a procedurii precontencioase poate spori, pentru statul în cauz?, dificultatea de a combate argumentele Comisiei ?i poate înc?lca astfel dreptul la ap?rare. Revine statului membru în cauz? obliga?ia de a face proba efectului produs de o astfel de durat? excesiv? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania, C?591/13, EU:C:2015:230, punctul 14).

40 Or, este necesar s? se constate c?, în spe??, Marele Ducat al Luxemburgului nu a f?cut proba unui astfel de efect.

41 În plus, numai faptul c? acest stat membru ?i?a modificat reglementarea dup? expirarea termenului stabilit în avizul motivat, ?i anume dup? 27 martie 2012, nu are ca efect împiedicarea Comisiei, în temeiul principiului cooper?rii loiale, s? introduc? o ac?iune în constatarea neîndeplinirii obliga?iilor dup? aceast? dat?.

42 Prin urmare, primul motiv este admisibil.

Cu privire la fond

– *Argumentele p?r?ilor*

43 Comisia observ? c? articolul 1 din regulamentul luxemburghez stabile?te condi?iile de aplicare a articolului 44 alineatul 1 litera y) din Legea privind TVA?ul. În conformitate cu articolul 2 litera a) ?i cu articolul 3 din regulamentul luxemburghez, prest?rile de servicii furnizate de un GIP membrilor s?i sunt scutite de TVA cu condi?ia ca membrii grupului respectiv care desf??oar? de asemenea activit??i taxabile s? aib? o cifr? de afaceri f?r? TVA provenit? din aceste activit??i de pân? la maximum 30 %, chiar maximum 45 % în unele cazuri, din cifra lor total? de afaceri f?r? TVA. Astfel, regulamentul luxemburghez nu ar limita scutirea de TVA exclusiv la serviciile prestate de GIP ?i necesare în mod direct activit??ilor nesupuse pl??ii TVA?ului sau scutite de TVA realizate de membrii s?i, cu înc?lcarea articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112.

Prin urmare, în măsura în care aceste prestări de servicii nu îndeplinesc condițiile prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, ele ar trebui să fie impozitate în temeiul articolului 2 alineatul (1) din această directivă.

44 Marele Ducat al Luxemburgului susține că, prin faptul că a apreciat că scutirea în cauză este rezervată membrilor GIP-urilor care desfășoară exclusiv activități scutite sau care nu sunt supuse plății TVA-ului, Comisia a adăugat la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 o condiție care nu figurează în cuprinsul acestuia. Potrivit acestui stat membru, pentru membrii unui GIP, faptul de a desfășura o activitate scutită sau pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă este o condiție suficientă în vederea aplicării scutirii prevăzute la acest articol. În schimb, scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 nu ar fi rezervată membrilor GIP-urilor care desfășoară exclusiv o astfel de activitate.

45 Marele Ducat al Luxemburgului susține că regimul luxemburghez care prevede că membrii unui GIP pot desfășura activități taxabile în cuantum de până la 30 % din cifra de afaceri următoare este și face aplicabil în practică un regim care, dacă ar fi supus altor condiții de aplicare, ar deveni imposibil de realizat din punct de vedere economic. În această privință, acest stat membru consideră că cheltuielile efectuate în comun de membrii unui GIP, prin intermediul acestuia din urmă, constituie cheltuieli generale și că faptul de a impune un tratament diferențiat al TVA-ului aplicabil serviciilor prestate de GIP după cum acestea privesc partea aferentă activităților taxabile sau pe cea aferentă activităților scutite ale membrilor ar fi nerealist, având în vedere dificultățile și sarcinile practice și administrative generate de o astfel de cerință.

46 Marele Ducat al Luxemburgului invocă, în plus, faptul că, în urma scrisorii Comisiei din 11 iunie 2012, Regulamentul Marelui Ducat din 7 august 2012 a modificat regulamentul luxemburghez prin completarea articolului 1 din acesta cu un nou paragraf.

– *Aprecierea Curții*

47 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, existența unei neîndepliniri a obligațiilor trebuie apreciată în funcție de situația din statul membru astfel cum se prezenta aceasta la momentul expirării termenului stabilit în avizul motivat, schimbările intervenite ulterior neputând fi luate în considerare de Curte (Hotărârea din 28 ianuarie 2016, Comisia/Portugalia, C-398/14, EU:C:2016:61, punctul 49).

48 În speță, termenul acordat Marelui Ducat al Luxemburgului pentru a aduce reglementarea în conformitate cu Directiva 2006/112 a expirat la 27 martie 2012. Or, modificarea articolului 1 din regulamentul luxemburghez prin Regulamentul Marelui Ducat din 7 august 2012 a intervenit abia la o dată ulterioară. Prin urmare, această modificare nu este relevantă pentru analiza primului motiv.

49 Prin urmare, este necesar să se verifice conformitatea regulamentul luxemburghez cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) și cu articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, în măsura în care prevede că prestările de servicii furnizate de un GIP membrilor săi sunt scutite de TVA cu condiția ca membrii grupului respectiv care desfășoară de asemenea activități taxabile să aibă o cifră de afaceri fără TVA provenită din aceste activități care nu depășește 30 % sau, în unele cazuri, 45 % din cifra lor de afaceri totală fără TVA.

50 În această privință, reiese din jurisprudența constantă a Curții că termenii folosiți pentru a desemna scutirile de TVA prevăzute la articolul 132 din Directiva 2006/112 sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie excepții de la principiul general potrivit căruia fiecare serviciu prestat cu titlu oneros de o persoană impozabilă este supus TVA-ului. Totuși, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective

și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun de TVA. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 132 menționat trebuie să fie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte. Jurisprudența Curții nu are drept obiectiv să impună o interpretare care ar face scutirile prevăzute cvasiinaplicabile în practică (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, punctul 30 și jurisprudența citată).

51 Or, potrivit modului de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, sunt scutite, în anumite condiții, prestările de servicii efectuate de 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 activităților respective”. Prin urmare, rezultă din modul său de redactare că această dispoziție nu prevede o scutire pentru prestări de servicii care nu sunt necesare în mod direct desfășurării activităților scutite ale membrilor unui GIP sau pentru care aceștia nu au calitatea de persoană impozabilă.

52 Din moment ce astfel de prestări de servicii nu intră în domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, articolul 2 alineatul (1) litera (c) din această directivă impune ca prestările de servicii în cauză efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de o persoană impozabilă care acționează ca atare să fie supuse TVA-ului.

53 Contrar celor susținute de Marele Ducat al Luxemburgului, această interpretare a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 nu are drept consecință lipsirea de efect a scutirii prevăzute la această dispoziție. În special, aplicarea acestei scutiri nu se limitează la grupurile ai căror membri desfășoară exclusiv o activitate scutită de TVA sau pentru care aceștia nu au calitatea de persoană impozabilă. Astfel, serviciile prestate de un GIP ai căruia membri desfășoară de asemenea activități taxabile pot beneficia de această scutire, dar numai în măsura în care aceste servicii sunt necesare în mod direct pentru activitățile scutite ale membrilor respectivi sau pentru care aceștia nu au calitatea de persoană impozabilă.

54 Marele Ducat al Luxemburgului nu a demonstrat că această cerință ar face ca scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 să fie cvasiinaplicabilă în practică. Pe de o parte, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 42 din concluzii, serviciile prestate de un GIP pentru membrii săi nu trebuie alocate neapărat costurilor comune și, astfel, ansamblului activităților acestora. Pe de altă parte, Marele Ducat al Luxemburgului nu a demonstrat pentru care motiv, dacă este cazul, ar fi extrem de dificil pentru GIP să factureze serviciile sale fără TVA, în funcție de partea pe care o ocupă în ansamblul activităților membrilor săi activitățile scutite de această taxă sau pentru care aceștia nu au calitatea de persoană impozabilă.

55 Rezultă că articolul 44 alineatul 1 litera y) din Legea privind TVA-ul coroborat cu articolul 2 litera a) și cu articolul 3 din regulamentul luxemburghez este contrar articolului 2 alineatul (1) litera (c) și articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112, astfel încât primul motiv este fondat.

Cu privire la al doilea motiv, întemeiat pe nerespectarea articolului 1 alineatul (2) al doilea paragraf, a articolului 168 litera (a) și a articolului 178 litera (a) din Directiva 2006/112

Argumentele părților

56 Comisia arată, în primul rând, că, potrivit dispozițiilor articolului 4 din regulamentul

luxemburghez, membrii unui GIP care realizează operațiuni supuse TVA-ului au dreptul de a deduce, din TVA-ul pe care îl datorează pentru aceste operațiuni taxabile, TVA-ul facturat GIP-ului sau datorat în privința acestuia din urmă aferent bunurilor și serviciilor primite de GIP pentru nevoile propriilor activități. Or, potrivit Comisiei, reiese din articolul 168 litera (a) din Directiva 2006/112 că TVA-ul poate fi dedus numai de persoana impozabilă care este beneficiarul livrării sau al prestației supuse plății TVA-ului și numai pentru partea de TVA pe care această persoană impozabilă o datorează ea însăși.

57 În al doilea rând, Comisia susține că rezultat din articolul 4 din regulamentul luxemburghez coroborat cu circulara administrativă că dreptul la deducerea TVA-ului poate fi exercitat de membrii GIP-ului pentru operațiuni în lipsa unei facturi emise pe numele lor, cu încălcarea articolului 178 litera (a) din Directiva 2006/112.

58 Marele Ducat al Luxemburgului susține că din Hotărârea din 18 iulie 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526) rezultat că o persoană impozabilă poate deduce TVA-ul aferent sumelor care i-au fost facturate pentru bunuri sau pentru servicii de care beneficiază o entitate distinctă, în măsura în care se demonstrează că aceste sume sunt legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile. Acest stat membru deduce de aici că, în scopul stabilirii dreptului de deducere, este necesar să se identifice entitatea care suportă efectiv sumele menționate și să se stabilească dacă aceste sume au o legătură cu activitatea taxabilă a persoanei impozabile. În această privință, același stat membru susține că, deși sunt facturate în mod oficial către GIP, sumele și TVA-ul aferent sunt suportate de membrii GIP-ului proporțional cu participarea lor la grup.

59 În plus, în opinia Marelui Ducat al Luxemburgului, admiterea celui de al doilea motiv invocat de Comisie ar aduce atingere principiului neutralității fiscale. Astfel, dacă dreptul de deducere a TVA-ului ar fi refuzat membrilor GIP-ului și dacă acesta din urmă nu ar putea recupera această taxă, membrii în cauză ar suporta un cost suplimentar de TVA.

60 În ceea ce privește cerințele referitoare la deținerea unei facturi, Marele Ducat al Luxemburgului subliniază că, în Hotărârea sa din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), Curtea a recunoscut dreptul de deducere a TVA-ului unei persoane impozabile care nu deține o factură emisă pe numele său. Potrivit acestui stat membru, cerința, în sarcina persoanei impozabile care solicită o scutire, de a deține o factură este în esență justificată prin faptul că permite eliminarea riscului unei eventuale duble deduceri a TVA-ului, al unei fraude sau al unui abuz. În această privință, statul membru în cauză susține că, dat fiind că GIP-urile nu beneficiază de niciun drept de deducere a TVA-ului, nu există, în consecință, niciun risc de dublă deducere a acestuia.

Aprecierea Curții

61 Cu titlu introductiv, trebuie subliniat că rezultat din scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 că GIP-ul este o persoană impozabilă de sine stătătoare, diferită de membrii săi. Astfel, reiese din însuși modul de redactare a acestei dispoziții că GIP-ul este independent și că, prin urmare, acesta efectuează prestațiile sale de servicii în mod independent, în sensul articolului 9 din Directiva 2006/112. În plus, dacă serviciile prestate de GIP nu ar fi servicii prestate de o persoană impozabilă care acționează ca atare, ele nu ar fi supuse plății TVA-ului, în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112. În consecință, aceste servicii nu ar putea face obiectul unei scutiri, precum cea menționată la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din această directivă, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 50 din concluzii.

62 În lumina acestor considerații introductive trebuie să se stabilească dacă regulamentul

luxemburghez este contrar articolului 1 alineatul (2) al doilea paragraf, articolului 168 litera (a) și articolului 178 litera (a) din Directiva 2006/112, în măsura în care permite membrilor unui GIP care realizează operațiuni supuse TVA-ului să deducă din TVA-ul pe care îl datorează pentru aceste operațiuni taxabile TVA-ul facturat GIP-ului sau datorat în privința acestuia din urmă aferent bunurilor și serviciilor primite de GIP pentru nevoile propriilor activități.

63 În primul rând, trebuie amintit, pe de o parte, că, în temeiul articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112, o persoană impozabilă are dreptul de a deduce din cuantumul TVA-ului datorat TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile care îi sunt livrate și pentru serviciile care îi sunt furnizate de o altă persoană impozabilă. Rezultă că este contrar acestei dispoziții să se permită membrilor unui GIP să deducă din cuantumul TVA-ului datorat TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile livrate și pentru serviciile prestate GIP-ului.

64 Această constatare nu este repusă în discuție de Hotărârea din 18 iulie 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), invocată de Marele Ducat al Luxemburgului, în care Curtea a statuat, în esență, la punctele 24-26 și 29 din aceasta că o persoană impozabilă care a înființat un fond de pensii sub forma unei entități distincte din punct de vedere juridic și fiscal, în conformitate cu o obligație impusă acestei persoane impozabile în calitate de angajator de legislația națională, avea dreptul să deducă TVA-ul pe care l-a achitat pentru serviciile de gestionare și de funcționare a fondului respectiv. Astfel, după cum reiese din cuprinsul punctului 25 din această hotărâre, persoana impozabilă însuși a achiziționat serviciile în cauză grevate de TVA, pentru a asigura administrarea pensiilor pentru limită de vârstă ale angajaților și pentru gestionarea patrimoniului fondului de pensii constituit în vederea garantării pensiilor menționate. Prin urmare, nu se poate deduce din hotărârea menționată că membrii unui GIP au dreptul de a deduce TVA-ul care grevează bunurile și serviciile achiziționate de grup, acesta din urmă fiind singurul care poate eventual invoca un drept de deducere a TVA-ului respectiv.

65 Pe de altă parte, trebuie respinsă argumentația Marelui Ducat al Luxemburgului întemeiată pe încălcarea principiului neutralității fiscale. În conformitate cu acest principiu, regimul de deduceri urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice (Hotărârea din 15 septembrie 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, punctul 35). În consecință, sistemul comun al TVA-ului garantează neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punctul 27).

66 Prin urmare, nu este contrar principiului neutralității fiscale să se refuze, în temeiul articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112, un drept de deducere membrilor unui GIP în ceea ce privește TVA-ul suportat de acest grup pentru serviciile prestate de acesta, care sunt scutite în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112 și care, în consecință, nu dau, ca atare, niciun drept de deducere. În schimb, în măsura în care un astfel de GIP prestează servicii care nu sunt scutite, trebuie remarcat că, în conformitate cu principiul menționat, grupul în cauză, iar nu membrii săi, beneficiază personal de un drept de deducere a TVA-ului aferent unor operațiuni în amonte.

67 În al doilea rând, reiese din articolul 178 litera (a) din Directiva 2006/112 coroborat cu articolul 226 punctul (5) și cu articolul 168 litera (a) din aceasta că, pentru a putea exercita dreptul de deducere, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură pe care apare numele său în calitate de cumpărător sau de client. Astfel, întrucât permite membrilor unui GIP să deducă din TVA-ul pe care ei însuși îl datorează, pe baza unei facturi emise pe numele acestui grup, TVA-ul facturat acestuia din urmă, reglementarea luxemburgheză este contrară articolului 178 litera (a)

din Directiva 2006/112.

68 Trebuie arătat că trimiterea făcută de Marele Ducat al Luxemburgului la Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), este lipsită de relevanță în această privință, având în vedere că împrejurările de fapt ale cauzei care a condus la pronunțarea acestei hotărâri erau foarte diferite de cele în discuție în prezenta cauză. Reiese în special din cuprinsul punctului 81 din această hotărâre că, spre deosebire de un GIP, care are calitatea de plătitor de TVA și ai cărei membri desfășoară totuși o activitate economică, comunitatea constituită din coproprietatea de fapt formată de soții în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), nu avea ea însuși calitatea de plătitor de TVA și doar unul dintre soți desfășura o activitate economică.

69 În rest, trebuie totuși să se constate că Comisia nu a demonstrat că reglementarea luxemburgheză în cauză este contrară articolului 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, care stabilește principiul potrivit căruia TVA-ul este exigibil pentru fiecare operațiune, fără însă a trata în mod special dreptul de deducere garantat la articolul 167 și la articolul 168 litera (a) din această directivă, în condițiile prevăzute în special la articolul 178 din aceasta.

70 Rezultă din considerațiile de mai sus că articolul 4 din regulamentul luxemburghez coroborat cu circulara administrativă în măsura în care aceasta comentează articolul 4 din regulamentul luxemburghez este contrară articolului 168 litera (a), precum și articolului 178 litera (a) din Directiva 2006/112 și că, în această măsură, al doilea motiv este fondat. În rest, acest motiv trebuie respins.

Cu privire la al treilea motiv, întemeiat pe nerespectarea articolului 14 alineatul (2) litera (c) și a articolului 28 din Directiva 2006/112

Cu privire la admisibilitatea celui de al treilea motiv

– *Argumentele părților*

71 Marele Ducat al Luxemburgului susține că al treilea motiv trebuie respins ca inadmisibil, întrucât se referă exclusiv la nota COBMA. Acesta amintește că o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor trebuie să aibă ca obiect o încălcare imputabilă statului membru în cauză. Or, Comisia nu ar fi demonstrat că COBMA este un organ al statului care exercită prerogative de autoritate publică.

72 Comisia susține că modul de redactare a notei COBMA indică faptul că Administrația Înregistrării și a Domeniilor, care este un organ al statului, este coautorul acesteia. În plus, această instituție susține că conținutul notei în cauză confirmă că nu este vorba despre simple recomandări sau sfaturi acordate operatorilor, ci despre modul în care legislația referitoare la GIP-uri trebuie să fie interpretată și aplicată în mod armonizat. În orice caz, Comisia consideră că nota COBMA exprimă practica generală a administrației fiscale luxemburgheze.

– *Aprecierea Curții*

73 Este necesar să se amintească faptul că o practică administrativă a unui stat membru poate face obiectul unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în cazul în care prezintă un anumit grad de continuitate și de generalitate (Hotărârea din 22 septembrie 2016, Comisia/Republica Cehă, C-525/14, EU:C:2016:714, punctul 14). Or, Marele Ducat al Luxemburgului nu a contestat argumentația Comisiei potrivit căreia nota COBMA exprimă practica generală a administrației fiscale luxemburgheze.

74 Rezultă că al treilea motiv are ca obiect o neîndeplinire a obligațiilor imputabile Marelui Ducat al Luxemburgului și că, în consecință, trebuie respinsă excepția de inadmisibilitate cu privire la acesta.

Cu privire la fond

– *Argumentele părților*

75 Comisia observă că, potrivit notei COBMA, atribuirea în sarcina GIP-ului, de către unul dintre membrii săi, a unor cheltuieli angajate de membrul respectiv în nume propriu, dar în contul GIP-ului, este o operațiune exclusiv din sfera de aplicare a TVA-ului.

76 Or, potrivit Comisiei, o astfel de operațiune intră în sfera de aplicare a TVA-ului, în temeiul articolului 14 alineatul (2) litera (c) și al articolului 28 din Directiva 2006/112. Conform acesteia, fiecare achiziție de bunuri sau de servicii efectuată în contul GIP-ului de unul dintre membrii săi în nume propriu trebuie, din punctul de vedere al TVA-ului, să fie considerată ca fiind două livrări de bunuri sau de prestări de servicii identice, furnizate consecutiv și care intră în sfera de aplicare a TVA-ului. În această privință, Comisia se întemeiază pe Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Cu titlu introductiv, Marele Ducat al Luxemburgului subliniază că fragmentul criticat din nota COBMA nu se referă la GIP-urile care au personalitate juridică, ci exclusiv la cele fără personalitate juridică.

78 Acest stat membru susține că analogia făcută de Comisie între cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții (C-464/10, EU:C:2011:489), și cazul de față este lipsit de relevanță, cele două situații fiind substanțial diferite. În această privință, el arată că un GIP fără personalitate juridică nu poate acționa în mod independent, ci numai prin intermediul unui membru care acționează în contul său, și că operațiunile între un GIP și acest membru nu sunt în mod necesar operațiuni între două persoane impozabile distincte. În acest context, statul membru menționat face o paralelă cu fondurile comune de plasament, în sensul Directivei 2009/65/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 13 iulie 2009 de coordonare a actelor cu putere de lege și a actelor administrative privind organismele de plasament colectiv în valori mobiliare (OPCVM) (JO 2009, L 302, p. 32), care, nici ele, nu ar putea acționa decât prin intermediul societății lor de administrare și ar fi, prin urmare, excluse din sfera de aplicare a TVA-ului.

79 Marele Ducat al Luxemburgului consideră că raportul dintre membrii unui GIP și acesta din urmă poate, în funcție de prevederile contractuale ale GIP-ului constituit, să fie similar cu cel dintre membrii unui consorțiu, astfel cum a statuat Curtea în Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). În această cauză, Curtea ar fi apreciat că lucrările efectuate în cadrul unui consorțiu în contul acestuia de fiecare dintre membrii săi nu constituiau operațiuni taxabile.

– *Aprecierea Curții*

80 Cu titlu introductiv, în ceea ce privește conținutul fragmentului contestat din nota COBMA, trebuie să se constate că nu rezultă fără echivoc din modul de redactare a acestui fragment că el se referă exclusiv la situația GIP-urilor fără personalitate juridică, astfel cum a susținut Marele Ducat al Luxemburgului. Cu toate acestea, astfel cum susține Comisia, fragmentul din această notă, potrivit căruia „atunci când un raport direct între grup și terți nu poate fi avut în vedere pentru motive comerciale sau juridice”, pare să indice că situația se prezintă diferit. Totuși, în orice caz, aspectul dacă fragmentul menționat se aplică sau nu se aplică GIP-urilor care au

personalitate juridică? nu este relevant pentru analiza celui de al treilea motiv.

81 Al treilea motiv privește, așadar, situația în care membrul unui GIP achiziționează bunuri sau servicii în nume propriu, dar în contul GIP-ului.

82 Or, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 61 din prezenta hotărâre, GIP este o persoană impozabilă de sine stătătoare, diferită de membrii săi, care sunt de asemenea persoane impozabile. Prin urmare, operațiunile între GIP, care achiziționează în mod independent, și unul dintre membrii săi trebuie considerate operațiuni între două persoane impozabile care intră în sfera de aplicare a TVA-ului. Argumentația Marelui Ducat al Luxemburgului, potrivit căreia operațiunile între un GIP și unul dintre membrii săi nu sunt în mod necesar operațiuni între două persoane impozabile distincte, primul putând acționa numai prin intermediul unuia dintre membrii săi, și paralela făcută în acest context cu fondurile comune de plasament sunt, în consecință, lipsite de relevanță în speță.

83 Rezultă că atribuirea în sarcina GIP-ului, de către unul dintre membrii săi, a unor cheltuieli angajate de membrul respectiv în nume propriu, dar în contul GIP-ului, este o operațiune care intră în sfera de aplicare a TVA-ului.

84 Această constatare este confirmată de articolul 14 alineatul (2) litera (c) și de articolul 28 din Directiva 2006/112, dispoziții a căror încercare este invocat de Comisie în cadrul celui de al treilea motiv.

85 Articolul 28 din Directiva 2006/112 prevede că, atunci când o persoană impozabilă care achiziționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

86 Astfel, această dispoziție creează ficțiunea juridică a două prestări de servicii identice furnizate consecutiv. În temeiul acestei ficțiuni, se consideră că operatorul, care ia parte la prestarea de servicii și are calitatea de comisionar, a primit, într-o primă etapă, serviciile în cauză de la operatorul în contul căruia achiziționează, care are calitatea de comitent, înainte de a furniza personal aceste servicii clientului, într-o a doua etapă (Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții, C-464/10, EU:C:2011:489, punctul 35).

87 Dat fiind că articolul 28 din Directiva 2006/112 face parte din titlul IV din această directivă, intitulat „Operațiuni impozabile”, cele două prestări de servicii în cauză intră în sfera de aplicare a TVA-ului. De aici rezultă că, dacă prestarea de servicii la care ia parte un operator este supusă TVA-ului, raportul juridic dintre acest operator și operatorul în contul căruia achiziționează este de asemenea supus TVA-ului (a se vedea prin analogie Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții, C-464/10, EU:C:2011:489, punctul 36).

88 Același raționament se impune în ceea ce privește achiziționarea de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare, în conformitate cu articolul 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112, care intră de asemenea sub incidența titlului IV din această directivă. Această dispoziție creează, așadar, ficțiunea juridică a două livrări identice de bunuri efectuate în mod consecutiv, care intră în sfera de aplicare a TVA-ului.

89 În consecință, în cazul în care membrul unui GIP achiziționează, în nume propriu, dar în contul GIP-ului, bunuri în temeiul articolului 14 alineatul (2) litera (c) din Directiva 2006/112 sau servicii în temeiul articolului 28 din aceasta, rambursarea de către grup a cheltuielilor aferente acestora este o operațiune care intră în sfera de aplicare a TVA-ului.

90 Analogia invocată de Marele Ducat al Luxemburgului cu cauza în care s-a pronunțat

Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243) trebuie de asemenea înlăturată. Astfel, spre deosebire de consorțiul în discuție în cauza respectivă, GIP-ul este, astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor 61 și 82 din prezenta hotărâre, o persoană imposibilă distinctă de membrii săi.

91 În consecință, întrucât dispune că atribuirea în sarcina GIP-ului, de către unul dintre membrii săi, a unor cheltuieli angajate de membrul respectiv în nume propriu, dar în contul GIP-ului, este o operațiune exclusiv din sfera de aplicare a TVA-ului, nota COBMA este contrară articolului 14 alineatul (2) litera (c) și articolului 28 din Directiva 2006/112, astfel încât al treilea motiv este fondat.

92 Rezultă din ansamblul considerațiilor care precedă că, întrucât prevede regimul TVA-ului pentru GIP-uri, astfel cum este definit, în primul rând, la articolul 44 alineatul 1 litera y) din Legea privind TVA-ul coroborat cu articolul 2 litera a) și cu articolul 3 din regulamentul luxemburghez, în al doilea rând, la articolul 4 din același regulament coroborat cu circulara administrativă în măsura în care aceasta comentează articolul 4 menționat și, în al treilea rând, în nota COBMA, Marele Ducat al Luxemburgului nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c), al articolului 132 alineatul (1) litera (f), al articolului 168 litera (a), al articolului 178 litera (a), al articolului 14 alineatul (2) litera (c) și al articolului 28 din Directiva 2006/112.

Cu privire la cheltuielile de judecată

93 În temeiul articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Marelui Ducat al Luxemburgului la plata cheltuielilor de judecată, iar Marele Ducat al Luxemburgului a căzut în pretenții cu privire la partea esențială a motivelor sale, se impune obligarea acestuia la plata cheltuielilor de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară și hotărăște:

1) Întrucât prevede regimul taxei pe valoarea adăugată pentru grupurile independente de persoane, astfel cum este definit, în primul rând, la articolul 44 alineatul 1 litera y) din textul coordonat al loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Legea din 12 februarie 1979 privind taxa pe valoarea adăugată) coroborat cu articolul 2 litera a) și cu articolul 3 din règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes (Regulamentul Marelui Ducat din 21 ianuarie 2004 privind scutirea de TVA a prestațiilor de servicii furnizate membrilor lor de grupuri independente de persoane), în al doilea rând, la articolul 4 din același regulament coroborat cu circulaire administrative n°707, du 29 janvier 2004 (Circulara administrativă nr. 707 din 29 ianuarie 2004), în măsura în care aceasta comentează articolul 4 menționat, și, în al treilea rând, în nota din 18 decembrie 2008 redactată de grupul de lucru care activează în cadrul comité d'observation des marchés (Comitetul de Observare a Pieșelor) (COBMA), în acord cu administration de l'Enregistrement et des Domaines (Administrația Înregistrării și a Domeniilor), Marele Ducat al Luxemburgului nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c), al articolului 132 alineatul (1) litera (f), al articolului 168 litera (a), al articolului 178 litera (a), al articolului 14 alineatul (2) litera (c) și al articolului 28 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010.

2) Respinge în rest acțiunea.

3) **Oblig? Marele Ducat al Luxemburgului la plata cheltuielilor de judecat?.**

Semn?turi

1 Limba de procedur?: franceza.