

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

NIILO JÄÄSKINEN

prezentate la 27 noiembrie 2012(1)

Cauza C-85/11

Comisia Europeană

împotriva

Irlandei

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

I – Introducere

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

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

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

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

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

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

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

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

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

B – *Dreptul național*

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

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

(a) printr-o notificare scrisă (denumită în prezenta secțiune «notificare de grup») adresată fiecăreia dintre aceste persoane, să le considere o persoană impozabilă unică (denumită în prezenta secțiune «grup»), iar persoanele astfel notificate vor fi considerate în consecință ca făcând parte din grup atât timp cât li se aplică prezenta subsecțiune, însă fiecăruia dintre membrii grupului i se va aplica secțiunea 65, și

(i) una dintre aceste persoane, notificată în mod adecvat de către Commissioners, va fi responsabilă în numele grupului pentru conformitatea cu dispozițiile prezentei legi și

(ii) toate drepturile și obligațiile decurgând din prezenta lege cu privire la operațiunile grupului vor fi stabilite în consecință,

precum și

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

persoane:

[...]"

III – Procedura precontencioasă și procedura în fața Curții

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

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

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

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

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

IV – Admisibilitatea acțiunii

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

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

13. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, acțiunea trebuie să se întemeieze pe aceleași motive precum avizul motivat(4). În cazul în care un motiv nu a fost menționat în avizul motivat, acesta nu poate fi declarat admisibil în cadrul procedurii în fața Curții.

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

obiectul litigiului, astfel cum a fost definit în avizul motivat, nu a fost extins sau modificat(5).

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

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

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

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

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

V – Argumentele părților

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

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

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

prevenire a evaziunii fiscale sau a fraudei fiscale(6), spre exemplu prin permisiunea acordată unor holdinguri care nu sunt persoane impozabile în temeiul articolului 9 și fie incluse într-un grup TVA în temeiul articolului 11.

23. În plus, Comisia consideră că motivul său este susținut, chiar dacă indirect, de jurisprudența Curții, în special de Hotărârea Amplificativă și Amplificativă. În cauza respectivă, Curtea a constatat că efectul implementării unui regim de grup TVA este de a permite ca „persoanele, în special societățile, care prezintă legături financiare, economice și organizaționale și încetează să fie considerate ca persoane impozabile separate în scopuri de TVA, pentru a fi considerate o persoană impozabilă unică”(7). În opinia Comisiei, acest pasaj, împreună cu Concluziile avocatului general Van Gerven prezentate în cauza Polysar(8), reflectă ideea că numai persoanele impozabile pot fi membre ale unei „persoane impozabile unice”.

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

25. Irlanda arată că noțiunea de „grupare” pe care se întemeiază Comisia este mai degrabă descriptivă și nu este folosită în Directiva TVA. În consecință, ea nu poate constitui o bază pentru interpretarea articolului 11 din Directiva TVA. În plus, deși teoretic este posibil ca un grup TVA să fie format numai din persoane neimpozabile, un asemenea lucru este foarte puțin probabil și, mai mult decât atât, este interzis expres în legislația irlandeză(9).

26. Irlanda pretinde că adugarea celui de al doilea paragraf la articolul 11 din Directiva TVA a extins obiectivul reglementării în sensul de a permite statelor membre să adopte măsuri cu privire la grupurile TVA în scopul combaterii abuzurilor, al simplificării tratamentului TVA și al prevenirii evaziunii fiscale și a fraudei fiscale(10). Irlanda susține că, prin permisiunea acordată persoanelor neimpozabile, în special holdingurilor(11), să fie membre ale unui grup TVA, poate fi promovată prevenirea evaziunii fiscale și/sau a fraudei fiscale. Astfel de beneficii includ, potrivit Irlandei, posibilitatea de a antrena răspunderea solidară a unui holding în cazul în care membrii unui grup întâmpină dificultăți în a plăti TVA-ul datorat.

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

VI – Analiza

28. Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, pentru a stabili domeniul de aplicare al unei dispoziții de drept al Uniunii, este necesar să se țină seama atât de termenii și, cât și de contextul și de obiectivele sale(14). Vom analiza în primul rând modul de redactare a articolului 11, în lumina istoricului legislativ al acestuia, înainte de a examina contextul și obiectivele sale.

A – Istoricul legislativ și modul de redactare

29. În anul 1967, gruparea TVA-ului a fost introdusă în dreptul Uniunii prin A doua directivă TVA. Punctul 2 din anexa A la A doua directivă(15) permite statelor membre să considere ca persoană impozabilă unică persoane independente distincte care îndeplinesc cerințele prealabile prevăzute de directiva menționată. Ulterior, opțiunea a fost reglementată de A șasea directivă

TVA(16) și, ceva mai recent, de Directiva TVA în vigoare. Totuși, forma ei s-a schimbat în procesul de modificare.

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

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

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

33. Modul de redactare a articolului 11 din Directiva TVA reformată pare a fi același în mai multe versiuni, cu excepția celei în limba engleză(18). În versiunea în limba engleză, în fața cuvântului „person” („persoană”) s-a adăugat cuvântul „any” („orice”), ceea ce, potrivit guvernelor irlandez și finlandez și guvernului Regatului Unit, are ca scop să accentueze că „persoana” care face parte dintr-un grup TVA nu trebuie să fie o persoană impozabilă.

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

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

36. În consecință, articolul 11 din Directiva TVA permite statelor membre să considere drept o „persoană impozabilă unică” persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv, cu condiția ca acestea să fie strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizatorice. Această concluzie este în concordanță cu principiul securității juridice, care prezintă o importanță specială în domeniul fiscal, în care nu doar persoanele impozabile și autoritățile fiscale, ci și statele membre trebuie să se poartă baza pe un text clar și precis al dispoziției relevante de drept al Uniunii(19). În consecință, propunem ca acțiunea Comisiei să fie respinsă.

B – Obiectivele și contextul dispozițiilor privind gruparea TVA-ului

37. În cazul în care Curtea ar accepta analiza de mai sus, întemeiată pe modul de redactare a articolului 11, nu ar mai fi strict necesar să se examineze contextul și obiectivele acestuia(20). Totuși, vom analiza și aceste aspecte, pentru situația în care concluziile noastre cu privire la modul de redactare a articolului 11 nu vor fi acceptate.

38. Expunerea de motive a propunerii privind A ?asea directiv? TVA prevede c?, „[...] în interesul simplific?rii administrative sau al combaterii abuzurilor (spre exemplu, divizarea unui operator economic în mai multe persoane impozabile, astfel încât fiecare dintre acestea s? poat? beneficia de un regim special), statele membre nu sunt obligate s? considere persoane impozabile acele persoane a c?ror «independen??» este pur juridic?»(21). Istoricul legislativ al dispozi?iilor prin care s-au instituit grupurile TVA nu relev? alte scopuri. Din punctul de vedere al Comisiei, aceste obiective împiedic? includerea unor persoane neimpozabile în grupurile TVA.

39. Pentru a în?elege obiectivul grupurilor TVA în contextul mai larg al regimului TVA trebuie avut în vedere efectul grupurilor TVA asupra neutralit??ii fiscale. Aceasta implic? examinarea efectelor practice ale înregistr?rii unui grup TVA. Acest aspect este semnificativ, întrucât efectele respective pot constitui motiva?ia implic?rii operatorilor economici în gruparea TVA-ului, dac? au aceast? op?iune potrivit reglement?rii na?ionale(22).

C – Op?iunea de grupare a TVA-ului în contextul mai larg al regimului TVA-ului

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

41. Sistemul TVA-ului atinge cel mai înalt grad de simplitate ?i de neutralitate dac? sunt îndeplinite dou? condi?ii: taxa este perceput? într-un mod cât mai general posibil ?i sfera sa de aplicare acoper? toate etapele produc?iei ?i ale distribu?iei, precum ?i prestarea de servicii(23). Regimul TVA-ului trebuie s? aib? ca rezultat neutralitatea concuren?ial?, astfel încât pe teritoriul unui stat membru produsele ?i serviciile similare s? poarte aceea?i sarcin? fiscal?, indiferent de lungimea circuitului de produc?ie ?i de distribu?ie(24). În condi?ii optime de func?ionare, aceast? a?a-numit? neutralitate fiscal? nu trebuie s? afecteze nici concuren?a, nici deciziile pe care operatorii economici le iau în organizarea activit??ii lor, precum forma juridic? sau structura organiza?ional?(25).

42. Constituirea unui grup TVA d? na?tere responsabilit??ii fiscale a grupului ?i pune cap?t celei distincte a acelor?ia dintre membrii s?i care erau persoane impozabile în scopuri de TVA înainte de a se al?tura grupului(26). Tratatamentul opera?iunilor grupului sub aspectul TVA-ului, atât al celor efectuate între entit??ile din cadrul s?u, cât ?i al celor efectuate cu entit??ile din afara sa, este comparabil cu tratamentul TVA al unei persoane impozabile unice care î?i desf??oar? activitatea individual. Opera?iunile dintre membrii grupului, care r?mân, prin urmare, în interiorul acestuia, sunt considerate a fi efectuate de grup pentru sine. În consecin??, opera?iunile interne ale unui grup TVA nu exist? sub aspectul TVA-ului.

43. Dac? un grup TVA ac?ioneaz? în conformitate cu normele regimului TVA, dreptul membrilor grupului de a deduce TVA-ul pentru achizi?ii nu se extinde(27). Acest drept continu? s? fie aplicabil doar în ceea ce prive?te produsele destinate activit??ilor grupului TVA care fac obiectul TVA-ului. Totodat?, membrii grupului TVA nu pot deduce TVA-ul pentru produsele destinate activit??ilor scutite de la plata TVA-ului.

D – Obiectivul dispozi?iilor privind gruparea TVA-ului

44. În lumina obiectivului și a contextului grupării TVA-ului pe care le-am expus mai sus, nu putem fi de acord cu argumentul Comisiei potrivit căruia persoanele neimpozabile nu trebuie să aibă acces la gruparea menționată. Am ajuns la această concluzie din următoarele motive.
45. Gruparea TVA-ului nu aduce beneficii economice în cazul în care se efectuează o achiziție pentru activități supuse TVA-ului, întrucât cumpărătorul are dreptul să deducă TVA-ul achitat în amonte. Într-o asemenea situație nu prezintă, în principiu, relevanță dacă achiziția este efectuată în cadrul grupului TVA, fără TVA achitat în amonte, sau din exteriorul grupului TVA, cu TVA achitat în amonte. Cu toate acestea, întrucât operațiunile interne ale unui grup TVA nu se iau în considerare din perspectiva TVA-ului, gruparea TVA-ului poate implica avantaje pentru operatorii economici din punctul de vedere al fluxului de numerar în ceea ce privește activitățile care fac obiectul TVA-ului.
46. În anumite situații, membrii unui grup TVA pot obține avantaje economice ca urmare a apartenenței lor la grup(28). În opinia noastră, aceasta este doar o consecință inevitabilă care decurge din opțiunea de politică fiscală primară a unui stat membru de a permite gruparea TVA-ului.
47. Participarea într-un grup TVA poate fi avantajoasă în situația în care un membru care face o achiziție supusă TVA-ului nu are dreptul la deducerea TVA-ului sau are dreptul doar la o deducere parțială a TVA-ului ca urmare a naturii activităților sale, exceptate de la plata TVA-ului. Dacă un astfel de membru realizează o achiziție de la un furnizor din exteriorul grupului TVA, atunci datorează TVA. Dacă însă acesta realizează achiziția de la un alt membru al grupului, nu datorează TVA.
48. În cazul în care un operator economic nu are dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru o achiziție poate fi avantajos să realizeze el însuși produsele sau să presteze serviciile. Spre exemplu, o bancă ce nu are dreptul la deducerea TVA-ului poate să aibă un avantaj economic dacă produce pe plan intern serviciile informatice necesare activităților sale bancare în loc să le cumpere de la un terț. Dacă opțiunea de grupare a TVA-ului este însă disponibilă, ea poate să îi externalizeze serviciile informatice către o filială care aparține grupului, obținând același avantaj.
49. Astfel, răspunderea privind TVA-ul poate avea și are un impact asupra structurii și a funcționării activităților economice. Însă gruparea TVA-ului permite statelor membre să diminueze influența pe care TVA-ul o are asupra modului în care se organizează operatorii economici. Aceasta se poate obține prin reducerea diferenței de cost dintre realizarea unui produs pe plan intern și cumpărarea lui de la un furnizor cu personalitate juridică distinctă și care aparține aceluiași grup. Astfel, gruparea TVA-ului susține neutralitatea fiscală, prin activarea unor structuri de activitate adecvate, fără consecințe negative în planul răspunderii privind TVA-ul. În plus, posibilitatea includerii persoanelor neimpozabile într-un grup TVA plasează structurile întreprinderilor care cuprind astfel de persoane pe aceeași poziție cu celelalte structuri de întreprinderi. Un exemplu îl reprezintă astfel de grupuri de societăți în care un holding deține participația majoritară în toate celelalte companii ale grupului.
50. Reamintim că activitatea, iar nu forma juridică definește statutul de persoană impozabilă în scopuri de TVA. Pentru stabilirea efectului practic al grupării TVA-ului în ceea ce privește neutralitatea fiscală, este necesar să se examineze activitățile membrilor grupurilor TVA.
51. Spre exemplu, natura impozabilă sau neimpozabilă a activităților unui holding independent din punct de vedere juridic nu depinde, în principiu, de aspectul dacă acesta aparține sau nu aparține unui grup TVA(29). Cu toate acestea, un holding care aparține unui grup TVA poate

achizi?iona produse ?i servicii impozabile f?r? plata TVA-ului, în timp ce un holding care nu apar?ine unui grup TVA nu poate achizi?iona produse ?i servicii în acela?i mod. Prin apartenen?a la un grup TVA, o persoan? neimpozabil? devine o entitate supus? regimului Uniunii în materie de TVA.

52. Cu toate acestea, în opinia noastr?, nu este o anomalie ca persoanele neimpozabile s? poat? face parte dintr-un grup TVA, întrucât orice persoan? impozabil? poate desf???ura atât activit???i care intr? domeniul de aplicare al TVA-ului, cât ?i activit???i care nu intr? în acest domeniu(30). În aceast? privin??, nu se poate face nicio distinc?ie între o persoan? impozabil? obi?nuit? ?i un grup TVA.

53. Astfel, din perspectiva neutralit???ii fiscale, includerea persoanelor neimpozabile într-un grup TVA nu influen?eaz? în niciun fel modul în care sunt urm?rite obiectivele regimului de grupare a TVA-ului. În plus, în opinia noastr?, situa?ia în care o persoan? neimpozabil? ob?ine beneficii economice din efectuarea de achizi?ii libere în cadrul unui grup TVA nu difer? de cea în care o persoan? impozabil? angajat? în activit???i supuse TVA-ului poate, prin faptul c? apar?ine unui grup TVA, s? achizi?ioneze servicii impozabile scutite de TVA în interiorul grupului TVA.

54. În concluzie, consider?m c? obiectivul grup?rii TVA-ului în contextul regimului privind TVA-ul nu sus?ine pozi?ia potrivit c?reia persoanele neimpozabile nu ar putea fi incluse în grupurile TVA în temeiul articolului 11 din Directiva TVA.

VII – Concluzie

55. Pentru aceste motive, propunem Cur?ii s? constate c? Irlanda, prin faptul c? a permis unor persoane neimpozabile s? fie membre ale unui grup în scopuri de aplicare a taxei pe valoarea ad?ugată?, nu a înc?lcat obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 9 ?i 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată?. În consecin??, ac?iunea formulat? de Comisie trebuie s? fie respins?, Comisia s? fie obligat? la plata cheltuielilor de judecat?, iar statele membre interveniente s? suporte propriile cheltuieli de judecat?.

1 – Limba original?: engleza.

2 – JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7. Ac?iuni similare în constatarea neîndeplinirii obliga?iilor au fost formulate de Comisie împotriva Republicii Cehe, a Regatului Danemarcei, a Republicii Finlanda, a Regatului ??rilor de Jos ?i a Regatului Unit al Marii Britanii ?i Irlandei de Nord. A se vedea cauzele C-109/11, Comisia/Republica Ceh?, C-95/11, Comisia/Danemarca, C-74/11, Comisia/Finlanda, C-65/11, Comisia/??rile de Jos, ?i C-86/11, Comisia/Regatul Unit. Curtea s-a limitat îns? la a solicita concluziile avocatului general în cauza de fa??? ?i în cauza C-480/10, Comisia/Suedia, în care concluziile noastre vor fi prezentate în acela?i timp cu prezentele concluzii.

3 – Dispozi?ii aproape identice se reg?seau anterior în sec?iunea 8 alineatul 8 litera a din Legea din 1972 privind taxa pe valoarea ad?ugată? (Value Added Tax Act 1972), astfel cum a fost modificat? cel mai recent prin Legea din 2008 a finan?elor publice (Finance Act 2008).

4 – A se vedea Hot?rârea din 11 iulie 2002, Comisia/Spania (C-139/00, Rec., p. I-6407, punctul 18 ?i jurispruden?a citat?).

- 5 – Hotărârea din 18 noiembrie 2010, C-458/08, Rep., p. I-11599, punctul 44 și jurisprudența citată. A se vedea de asemenea Hotărârea din 10 mai 2012, Comisia/Estonia (C-39/10, punctele 24-26).
- 6 – Comisia afirmă că, dacă un stat membru vrea să deroge de la regimul normal al Directivei TVA în urmărirea acestui obiectiv, trebuie să urmeze procedura prevăzută la articolul 395 din Directiva TVA.
- 7 – Hotărârea din 22 mai 2008, C-162/07, Rep., p. I-4019, punctul 19.
- 8 – Hotărârea din 20 iunie 1991, Polysar Investments Netherlands/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, C-60/90, Rec., p. I-3111. Avocatul general Van Gerven a conchis la punctul 9 din concluziile sale că „[I]ntrebarea care se pune este dacă această opțiune permite unui stat membru să considere două persoane care sunt strâns legate între ele ca persoană imposibilă unică în cazul în care s-a stabilit că una dintre aceste persoane nu desfășoară nicio «activitate economică» în sensul articolului 4 din directivă. În opinia noastră, această întrebare trebuie să primească un răspuns negativ”.
- 9 – Irlanda se referă la articolul 15 alineatul (1) din Value Added Tax Consolidation Act 2010, care impune ca cel puțin un membru al grupului TVA să fie persoană imposibilă în sensul titlului III din Directiva TVA.
- 10 – Irlanda respinge totodată argumentul că măsurile întemeiate pe articolul 11 trebuie să fie adoptate în baza articolului 395 din Directiva TVA.
- 11 – În ceea ce privește companiile holding din perspectiva TVA-ului, a se vedea, spre exemplu, Hotărârea Polysar Investments Netherlands, citată anterior, și Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF (C-29/08, Rep., p. I-10413).
- 12 – Hotărârea din 20 iunie 1996, Wellcome Trust/Commissioners of Customs & Excise, C-155/94, Rec., p. I-3013. În cauza Wellcome Trust se pune problema dacă noțiunea de activități economice, conform articolului 4 alineatul (2) din Așasea directivă, trebuie interpretată în sensul că ar include activitățile care constau în cumpărarea și vânzarea de acțiuni și de alte titluri de valoare de către un administrator în cadrul administrării bunurilor unei fundații caritabile.
- 13 – Hotărârea din 6 februarie 1997, Harnas & Helm/Staatssecretaris van Financiën, C-80/95, Rec., p. I-745. Cauza Harnas & Helm privește problema dacă articolul 4 alineatul (2) din Așasea directivă trebuie interpretată în sensul că simpla dobândire a proprietății și deținerea obligațiunilor, care nu sunt subordonate niciunei activități economice, și încasarea veniturilor aferente acestora nu ar trebui considerate activități economice care conferă persoanei vizate statutul de persoană imposibilă.
- 14 – A se vedea Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 23 și jurisprudența citată); a se vedea de asemenea Hotărârea din 19 iulie 2012, A (C-33/11, punctul 27).
- 15 – A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Structură și modalități de aplicare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 71, p. 1303).

- 16 – Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre în ceea ce prive?te impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată: baza unitară de evaluare („A ?asea directiv? privind TVA”) (JO L 145, p. 1).
- 17 – Textul integral al articolului (4) alineatul (4) al doilea paragraf din A ?asea directiv? prevede: „[...] 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”.
- 18 – A se vedea considerentul (3) al Directivei TVA: „În vederea asigur?rii prezent?rii acestor prevederi într-o form? clar? ?i logic?, în conformitate cu principiul unei mai bune legifer?ri, este necesar? reformarea structurii ?i formul?rii directivei, de?i acest lucru nu antreneaz?, în principiu, modific?ri de fond în legisla?ia existent?. Cu toate acestea, un num?r mic de modific?ri substan?iale sunt inerente exerci?iului de reformare ?i este necesar s? fie, totu?i, efectuate. În cazul în care asemenea modific?ri sunt efectuate, acestea sunt enumerate în totalitate în cadrul dispozi?iilor care reglementeaz? transpunerea ?i intrarea în vigoare”.
- 19 – Hot?rârea din 15 iulie 2010, Comisia/Regatul Unit (C-582/08, Rep., p. I-7195, punctele 49-51).
- 20 – *Ibidem*, în special punctul 51. A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza respectiv?, punctul 52.
- 21 – A se vedea expunerea de motive a Propunerii privind A ?asea directiv? TVA, COM(73) 950 final din 20 iunie 1973.
- 22 – Implementarea practic? a op?iunii de grup TVA este diferit?. În anumite state membre care au introdus gruparea TVA-ului, aceasta este obligatorie pentru persoanele care îndeplinesc cerin?ele, în altele este facultativ?.
- 23 – A se vedea considerentul (5) al Directivei TVA.
- 24 – A se vedea considerentul (7) al Directivei TVA.
- 25 – Terra, B., ?i Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, capitolul 7.3.
- 26 – A se vedea Hot?rârea Ampliscentifica ?i Amplifin, citat? anterior, punctele 19 ?i 20.
- 27 – Pentru o sintez? a regimului de deduceri, a se vedea Hot?rârea din 6 septembrie 2012, Tóth (C-324/11, punctul 25 ?i jurispruden?a citat?).
- 28 – A se vedea Comunicarea Comisiei c?tre Consiliu ?i Parlamentul European privind op?iunea de grup TVA men?ionat? la articolul 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugată [COM(2009) 325 final, p. 11 ?i 12].
- 29 – A se vedea Hot?rârea Polysar Investments Netherlands, citat? anterior, punctele 15-17.
- 30 – A se vedea Hot?rârea din 29 aprilie 2004, EDM (C-77/01, Rec., p. I-4295, punctul 49), ?i Hot?rârea din 13 martie 2008, Securenta (C-437/06, Rep., p. I-1597). La punctul 26 din această din urm? hot?râre se arată: „Din preciz?rile furnizate de instan?a de trimitere reiese c? Securenta exercit? trei tipuri de activit?i, ?i anume, în primul rând, activit?i neeconomice, care nu fac parte din sfera de aplicare a celei de A ?asea directive, în al doilea rând, activit?i economice, care fac parte, în consecin??, din sfera de aplicare a acestei directive, dar sunt scutite de TVA ?i, în al

treilea rând, activități economice impozitate. În acest context, se pune întrebarea dacă și, dacă este cazul, în ce măsură o astfel de persoană impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul aferent intrărilor pentru cheltuielile care nu pot fi asociate unor activități în aval determinate”.