Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

25 aprilie 2013 *

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru — Fiscalitate — Directiva 2006/112/CE — Articolul 11 — Legislație națională care limitează la întreprinderile din sectorul financiar și de asigurări posibilitatea de a forma un grup de persoane care pot fi considerate persoană impozabilă unică în scopuri de TVA”

În cauza C-480/10,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 5 octombrie 2010,

Comisia Europeană, reprezentată de R. Lyal și de K. Simonsson, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Regatului Suediei, reprezentat de A. Falk și de S. Johannesson, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

pârât,

susținut de:

Irlanda, reprezentată de D. O’Hagan, în calitate de agent, asistat de G. Clohessy, SC, și de N. Travers, BL,

Republica Finlanda, reprezentată de H. Leppo, în calitate de agent,

intervenientе,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul L. Bay Larsen, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a patra, domnul J.-C. Bonichot, doamnele C. Toader, A. Prechal și domnul E. Jarašiūnas (raportor), judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 6 septembrie 2012,

* Limba de procedură: suedeza.

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Europeană solicită Curții să constate că, întrucât a limitat în practică la furnizorii de servicii financiare și de servicii de asigurări posibilitatea de a forma un grup de persoane care pot fi considerate persoană impozabilă unică în scopuri de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (în continuare, „grup TVA” și, respectiv, „TVA”), Regatul Suediei 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 L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 74, denumită în continuare „Directiva TVA”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

2 Articolul 11 din Directiva TVA prevede:

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

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

Dreptul suedez

3 Articolul 1 din capitolul 6 a din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (1994:200) [mervärdesskattelagen (1994:200), denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”] prevede:

„În sensul dispozițiilor prezentei legi, două sau mai multe entități economice pot fi considerate o entitate economică unică (grup TVA), în condițiile prevăzute în capitolul de față, iar activitatea desfășurată de grupul TVA poate fi considerată activitate unică.”

4 Articolul 2 din capitolul 6 a din legea menționată prevede:

„Pot face parte dintr-un grup TVA numai:

1. entitățile economice plasate sub supravegherea inspectoratului financiar și care desfășoară o activitate scutită ca urmare a faptului că cifra de afaceri rezultată din această activitate este scutită potrivit articolului 9 sau articolului 10 din capitolul 3 și

2. entitățile economice al căror obiect principal de activitate constă în furnizarea de produse sau servicii entităților menționate la alineatul 1 de mai sus sau

3. entitățile economice care au calitatea de comisionari sau de comitenți în cadrul unui raport de comision de felul celui prevăzut în capitolul 36 din Legea privind impozitul pe venit (1999:1229).”

5 Articolul 9 din capitolul 3 din Legea privind TVA-ul scutește prestarea de servicii bancare și financiare, precum și operațiunile de tranzacționare a acțiunilor și alte tranzacții similare.

6 Articolul 10 din capitolul 3 din aceeași lege scutește de asemenea prestarea de servicii de asigurare și reasigurare. Rezultă din ansamblul acestor dispoziții că formarea unui grup TVA este rezervată în principal întreprinderilor din sectorul financiar și de asigurări.

Procedura precontencioasă și procedura în fața Curții

7 Apreciind că dispozițiile Legii privind TVA-ul contravin articolului 11 din Directiva TVA în măsura în care limitează aplicarea regimului privind grupurile TVA la furnizorii de servicii financiare și de servicii de asigurări, la 23 septembrie 2008, Comisia a adresat Regatului Suediei o scrisoare de punere în întârziere, invitându-l să își prezinte observațiile.

8 În răspunsul din 19 noiembrie 2008 la această scrisoare de punere în întârziere, autoritățile suedeze au susținut că dispozițiile Legii privind TVA-ul nu contravin Directivei TVA.

9 Întrucât a considerat acest răspuns nesatisfăcător, la 20 noiembrie 2009, Comisia a emis un aviz motivat, la care Regatul Suediei a răspuns printr-o scrisoare din 20 ianuarie 2010, arătând că își menține poziția exprimată în răspunsul la scrisoarea de punere în întârziere.

10 În aceste condiții, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.

11 Prin Ordonanțele președintelui Curții din 15 februarie și din 6 iulie 2011, au fost admise cererile de intervenție formulate de Republica Finlanda și de Irlanda în susținerea concluziilor Regatului Suediei.

Cu privire la acțiune

Cu privire la admisibilitate

Argumentele părților

12 Regatul Suediei remarcă faptul că, în susținerea acțiunii formulate, Comisia invocă principiul egalității de tratament, deși în avizul motivat a arătat că interpretarea pe care o dă articolului 11 din Directiva TVA decurge din principiul neutralității fiscale. În duplică, Regatul Suediei susține că obiectul litigiului a fost astfel extins și, prin urmare, modificat.

13 Republica Finlanda consideră că procedura precontencioasă și prezenta acțiune nu permit să se determine cu claritate dacă Comisia reproșează Regatului Suediei o încălcare a principiului neutralității fiscale sau o încălcare a principiului egalității de tratament. Republica Finlanda amintește că, potrivit jurisprudenței Curții, pe de o parte, elementele de fapt și de drept pe care este întemeiată o acțiune trebuie să reiasă în mod coerent și comprehensibil din chiar textul cererii introductive, iar pe de altă parte, obiectul litigiului este delimitat de procedura precontencioasă și trebuie, prin urmare, să fie întemeiat pe aceleași motive ca avizul motivat.

14 Ca răspuns la această argumentație, Comisia arată că elementele de fapt și de drept pe care se întemeiază acțiunea sa reies în mod coerent și comprehensibil din cererea introductivă. Fără să conteste că întreprinderile suedeze care își desfășoară activitatea în sectorul financiar și de asigurări nu se află în concurență cu alte întreprinderi suedeze care își desfășoară activitatea în alte sectoare, Comisia admite că principiul neutralității fiscale pe care îl invocase în cadrul procedurii

precontencioase nu este aplicabil în prezenta cauză. Aceasta consideră însă că nu a extins sau modificat obiectul litigiului în raport cu avizul motivat prin faptul că a prezentat, în susținerea acțiunii formulate, un argument întemeiat pe o încălcare a principiului egalității de tratament.

Aprecierea Curții

15 Trebuie amintit că elementele de fapt și de drept pe care este întemeiată o acțiune trebuie să reiasă în mod coerent și comprehensibil din chiar textul cererii introductive (a se vedea în special Hotărârea din 24 martie 2011, Comisia/Spania, C-400/08, Rep., p. I-1915, punctul 36 și jurisprudența citată). În prezenta cauză, cererea introductivă a Comisiei, din care reiese cu claritate că aceasta invocă, în susținerea acțiunii formulate, nu o încălcare a principiului neutralității fiscale, ci o încălcare a principiului egalității de tratament, răspunde acestei cerințe.

16 Trebuie de asemenea amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, obiectul unei acțiuni formulate în temeiul articolului 258 TFUE este delimitat de procedura precontencioasă prevăzută la acest articol. Prin urmare, acțiunea trebuie să fie întemeiată pe aceleași motive și mijloace precum cele invocate în avizul motivat. Totuși, această cerință nu poate merge până la a impune, în toate situațiile, o coincidență perfectă între enunțul motivelor din dispozitivul avizului motivat și concluziile cererii introductive, în condițiile în care obiectul litigiului, astfel cum a fost definit în avizul motivat, nu a fost extins sau modificat (a se vedea în special Hotărârea din 11 iulie 2002, Comisia/Spania, C-139/00, Rec., p. I-6407, punctele 18 și 19, precum și Hotărârea din 18 noiembrie 2010, Comisia/Portugalia, C-458/08, Rep., p. I-11599, punctele 43 și 44).

17 Pe de altă parte, potrivit unei jurisprudențe constante, principiul neutralității fiscale constituie, în materie de TVA, expresia principiului egalității de tratament, care impune ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit, cu excepția cazului în care o diferențiere este justificată în mod obiectiv. Cu toate acestea, deși nerespectarea principiului neutralității fiscale nu poate fi avută în vedere decât între operatorii economici concurenți, încălcarea principiului general al egalității de tratament poate fi caracterizată, în materie fiscală, prin alte tipuri de discriminări, care afectează operatori economici care nu sunt în mod necesar concurenți, dar se găsesc totuși într-o situație comparabilă în alte privințe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rep., p. I-2283, punctele 49 și 51).

18 Rezultă din aceasta că, în materie fiscală, principiul egalității de tratament nu coincide cu principiul neutralității fiscale. Prin urmare, invocând în cererea introductivă faptul că Legea privind TVA-ul, întrucât limitează posibilitatea de a forma un grup TVA la întreprinderile din sectorul financiar și de asigurări, nu este compatibilă cu principiul egalității de tratament, deși în avizul motivat a invocat în această privință principiul neutralității fiscale, Comisia a extins obiectul litigiului.

19 În consecință, acțiunea formulată de Comisie este inadmisibilă în măsura în care se întemeiază pe o încălcare a principiului egalității de tratament. Ea este admisibilă în rest.

Cu privire la fond

Argumentele părților

20 Comisia consideră că dispozițiile Legii privind TVA-ul contravin articolului 11 din Directiva TVA în măsura în care domeniul lor de aplicare este limitat la întreprinderile din sectorul financiar și de asigurări.

21 Comisia invocă faptul că un regim național referitor la grupurile TVA trebuie să se aplice tuturor întreprinderilor stabilite în statul membru în cauză, indiferent de tipul de activitate pe care o desfășoară. Astfel, potrivit Comisiei, întrucât sistemul comun al TVA-ului este un sistem uniform, instituirea unui regim special în cadrul acestui sistem trebuie să aibă, în principiu, aplicabilitate generală.

22 O interpretare în acest sens a articolului 11 din Directiva TVA ar fi susținută de textul acestei dispoziții, din cuprinsul căruia niciun element nu ar indica faptul că un stat membru ar putea să limiteze aplicarea regimului prevăzut de acest text la întreprinderile dintr-un anumit sector. Interpretarea ar fi, în plus, conformă cu obiectivul acestei dispoziții care, astfel cum ar arăta expunerea de motive a propunerii Comisiei [COM(73) 950 final] care a condus la adoptarea celei de A șasea directive 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), este de a permite statelor membre, în scopul simplificării administrative și al combaterii abuzurilor, să nu considere persoane impozabile distincte acele persoane impozabile a căror independență este pur juridică.

23 În plus, deși Comisia admite că principiul neutralității fiscale nu pare a fi aplicabil în prezenta cauză, susține că regimul suedez privind grupurile TVA contravine însă principiului egalității de tratament. Astfel, acest sistem ar favoriza întreprinderile din sectorul financiar și de asigurări în raport cu cele care își desfășoară activitatea în alte sectoare. Or, Regatul Suediei nu ar demonstra nici că întreprinderile din sectorul financiar și de asigurări nu se găsesc într-o situație comparabilă cu cea a întreprinderilor din alte sectoare, nici că limitarea domeniului de aplicare al regimului respectiv la întreprinderile menționate ar fi justificată în mod obiectiv.

24 Regatul Suediei contestă neîndeplinirea obligațiilor care i se impută. Astfel, potrivit acestuia, dispozițiile Legii privind TVA-ul nu contravin articolului 11 din Directiva TVA.

25 Cu titlu introductiv, Regatul Suediei arată că, în temeiul articolului 11 din Directiva TVA, în cursul anului 1998, a oferit întreprinderilor din sectorul financiar și de asigurări posibilitatea de a forma grupuri TVA. Considerând că era vorba de o derogare de la principiul potrivit căruia toate operațiunile impozabile sunt supuse taxei, el ar fi limitat această posibilitate la domeniile în care s-a considerat că era cea mai mare nevoie. Astfel, ar fi decis că puteau face parte dintr-un grup TVA instituțiile de credit, societățile de investiții, întreprinderile de asigurări, întreprinderile care desfășoară o activitate financiară scutită și întreprinderile care, cu titlu principal, furnizează bunuri sau servicii întreprinderilor financiare.

26 Oferirea acestei posibilități ar fi fost considerată oportună în special pentru sectorul financiar și de asigurări pentru motivul că activitatea întreprinderilor din acest sector este deseori divizată între mai multe persoane juridice distincte. Întrucât operațiunile efectuate între societățile din același grup sunt curente, iar întreprinderile financiare desfășoară, în general, activități scutite, impactul operațiunilor interne în cadrul grupului în ceea ce privește TVA-ul ar fi important îndeosebi în acest sector. Întreprinderile în cauză ar fi în mod special expuse concurenței întreprinderilor stabilite în alte state membre. În plus, în vederea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale, conform articolului 11 al doilea paragraf din Directiva TVA, posibilitatea formării unui grup TVA ar fi fost limitată astfel încât să acopere întreprinderile care sunt plasate, direct sau indirect, sub supravegherea inspecției financiare și care, în acest fel, intră sub incidența unui regim de control public.

27 Contrar celor susținute de Comisie, Regatul Suediei consideră că articolul 11 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că această dispoziție permite ca un regim național referitor la grupurile TVA să se aplice doar întreprinderilor care aparțin anumitor sectoare determinate.

28 Astfel, întrucât sistemul comun privind TVA-ul este un sistem uniform, bazat pe principiul fundamental al unui TVA general și universal, articolul 11 din Directiva TVA ar avea caracter de dispoziție derogatorie, deoarece din acesta ar rezulta că operațiunile realizate în cadrul grupului de întreprinderi pot fi scutite. Prin urmare, ar fi necesar ca acest articol să fie interpretat strict.

29 Nu ar rezulta nici din modul de redactare, nici din obiectivele articolului 11 din Directiva TVA că aplicarea acestei dispoziții de către un stat membru presupune că posibilitatea de a face parte dintr-un grup TVA este oferită tuturor întreprinderilor stabilite pe teritoriul său. Pe de o parte, lipsa de precizie a dispoziției respective ar confirma, în această privință, puterea de apreciere a statelor membre în a determina cu o mai mare precizie persoanele stabilite pe teritoriul lor cărora le este oferită această posibilitate. Pe de altă parte, obiectivele de simplificare administrativă și de combatere a abuzurilor nu ar fi relevante pentru toate întreprinderile, iar o generalizare a posibilității de a forma grupuri TVA ar face să crească riscul de abuz, ceea ce ar contraveni unuia dintre obiectivele urmărite.

30 În plus, Legea privind TVA-ul nu ar intra în conflict nici cu principiul neutralității fiscale, nici cu principiul egalității de tratament. Astfel, pe de o parte, legea respectivă nu ar determina denaturări ale concurenței, întrucât întreprinderile din sectorul financiar și de asigurări sunt concurente numai între ele. Pe de altă parte, aceste întreprinderi nu s-ar găsi într-o situație comparabilă cu cea a întreprinderilor din alte sectoare. În plus, limitarea posibilității de a forma un grup TVA ar fi justificată de motive obiective.

31 La fel ca Regatul Suediei, și Republica Finlanda consideră că niciun element din textul articolului 11 din Directiva TVA nu permite ca această dispoziție să fie interpretată în sensul că regimul privind grupurile TVA trebuie să aibă o aplicabilitate generală. Aceasta apreciază că Legea privind TVA-ul este în mai mare măsură conformă cu obiectivul uniformității sistemului comun al TVA-ului decât interpretarea dată de Comisie articolului 11 menționat, întrucât acest obiectiv impune ca domeniul de aplicare al regimurilor speciale permise de Directiva TVA, care derogă de la dispozițiile generale ale acesteia, să fie cât mai limitat posibil. Limitarea domeniului de aplicare al regimului privind grupurile TVA nu poate fi subordonată, în opinia sa, niciunei alte condiții decât celei de a respecta principiul neutralității fiscale. Or, limitarea acestui regim la întreprinderile din sectorul financiar și de asigurări nu ar intra în contradicție nici cu acest principiu, nici, în orice caz, cu principiul egalității de tratament.

32 Irlanda, căreia i s-a admis prezentarea observațiilor orale, a susținut în cadrul ședinței că articolul 11 din Directiva TVA nu stabilește o excepție și nu impune obligații statelor membre.

Aprecierea Curții

33 Întrucât existența neîndeplinirii obligațiilor imputată de Comisie Regatului Suediei depinde de interpretarea care trebuie dată articolului 11 din Directiva TVA, cu privire la care părțile au exprimat poziții divergente, trebuie amintit cu titlu introductiv că, pentru a stabili domeniul de aplicare al unei dispoziții de drept al Uniunii, este necesar să se țină seama atât de termenii săi, cât și de contextul și de obiectivele sale. În plus, din cerințele aplicării uniforme a dreptului Uniunii și din principiul egalității de tratament rezultă că termenii unei dispoziții de drept al Uniunii care nu fac nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare ale acesteia trebuie în mod normal să primească în toată Uniunea Europeană o interpretare autonomă și uniformă (Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rep., p. I-10567, punctele 23 și 24).

34 Pentru o aplicare uniformă a Directivei TVA, se impune în special ca noțiunea „persoană impozabilă” definită în titlul III din aceasta să primească o interpretare autonomă și uniformă. În acest cadru, o astfel de interpretare se impune și în cazul articolului 11 din Directiva TVA, în pofida caracterului facultativ pentru statele membre al regimului pe care îl reglementează, pentru a se evita, la momentul punerii lui în practică, divergențele în aplicarea acestui regim de la un stat membru la altul.

35 În această privință, din modul de redactare a articolului 11 primul paragraf din Directiva TVA rezultă că acesta permite fiecărui stat membru să considere mai multe persoane o persoană impozabilă unică dacă acestea sunt stabilite pe teritoriul statului membru respectiv și dacă, deși sunt independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale. Potrivit modului său de redactare, acest articol nu supune aplicarea lui altor condiții (Hotărârea din 9 aprilie 2013, Comisia/Irlanda, C-85/11, punctul 36). El nu prevede nici posibilitatea statelor membre de a impune alte condiții operatorilor economici pentru a putea să constituie un grup TVA, precum aceea de a desfășura o anumită activitate sau de a face parte dintr-un sector de activitate determinat.

36 Nici din modul de redactare a articolului 11 din Directiva TVA, nici din contextul acestui articol, și anume titlul III din directiva menționată, nu rezultă că articolul respectiv ar avea caracterul unei dispoziții derogatorii sau speciale care ar trebui interpretată restrictiv, cum sugerează Regatul Suediei și Republica Finlanda.

37 În ceea ce privește obiectivele urmărite prin articolul 11 din Directiva TVA, din motivele propunerii Comisiei care a condus la adoptarea Directivei 77/388 rezultă că, prin adoptarea articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din aceasta, care a fost înlocuit cu articolul 11 menționat, legiuitorul Uniunii a vrut, în interesul simplificării administrative sau al combaterii anumitor abuzuri, precum, spre exemplu, divizarea unui operator economic în mai multe persoane impozabile astfel încât fiecare dintre acestea să poată beneficia de un regim special, să permită statelor membre să nu asocieze în mod sistematic calitatea de persoană impozabilă noțiunii de independență pur juridică (Hotărârea Comisia/Irlanda, citată anterior, punctul 47).

38 Articolul 11 al doilea paragraf din Directiva TVA permite de asemenea statelor membre să adopte orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea primului paragraf al acestui articol. Asemenea măsuri pot fi însă adoptate numai cu respectarea dreptului Uniunii. Astfel, cu această rezervă, statele membre pot să restrângă aplicarea regimului prevăzut la articolul 11 pentru a combate frauda sau evaziunea fiscală.

39 În speță, astfel cum s-a arătat la punctul 26 din prezenta hotărâre, Regatul Suediei arată că, în vederea combaterii fraudei și a evaziunii fiscale, a decis, conform articolului 11 al doilea paragraf din Directiva TVA, să limiteze posibilitatea formării unui grup TVA la întreprinderile care sunt plasate, direct sau indirect, sub supravegherea inspecției financiare și care, în acest fel, intră sub incidența unui regim de control public. Or, Comisia nu a demonstrat în mod convingător că această măsură era nejustificată din perspectiva combaterii fraudei și a evaziunii fiscale.

40 Prin urmare, trebuie să se constate că Comisia nu a demonstrat că limitarea aplicării regimului prevăzut la articolul 11 din Directiva TVA la întreprinderile din sectorul financiar și de asigurări contravenea dreptului Uniunii.

41 În consecință și dat fiind că acțiunea Comisiei este inadmisibilă în măsura în care se întemeiază pe o încălcare a principiului egalității de tratament, această acțiune trebuie respinsă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1) Respinge acțiunea.

2) Obligă Comisia Europeană la plata cheltuielilor de judecată.

3) Irlanda și Republica Finlanda suportă propriile cheltuieli de judecată.

Semnături