Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 1 martie 2017 [1]

Cauza C-326/15

„DNB Banka” AS

[cerere de decizie preliminară formulată de Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia)]

„Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată – Articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112/CE – Scutire de TVA a prestărilor de servicii de către grupuri independente către membrii acestora – Efect direct al unei directive – Definiția unui «grup independent de persoane»”

I – Introducere

1. Prin cererea de decizie preliminară venită din Letonia, Curtea de Justiție este sesizată cu examinarea articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [2] (denumită în continuare „Directiva TVA”). Această dispoziție reprezintă una dintre scutirile fiscale prevăzute de legislația în materie de TVA a Uniunii care nu sunt încă clarificate în totalitate. În ultimele decenii, Curtea s-a ocupat numai cu trei ocazii de această scutire de TVA și de numeroasele ei condiții [3]. În prezent însă există patru cauze pendinte în fața Curții [4], care privesc aspecte diferite ale acestei scutiri fiscale.

2. Prezenta procedură este înainte de toate de importanță principială pentru domeniul de aplicare personal al acesteia. În schimb, în cauza similară Aviva [5], trebuie să se stabilească în primul rând care este întinderea domeniului de aplicare material (cuprinde sau nu cuprinde asigurările) și teritorial (cuprinde sau nu cuprinde așa-numitele grupuri transfrontaliere) al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA și cum trebuie să se stabilească lipsa unei denaturări a concurenței.

3. Acțiunea se întemeiază pe decizia legiuitorului Uniunii de a nu acorda, în principiu, dreptul de deducere a TVA-ului unor întreprinderi care furnizează prestații scutite de la plata TVA-ului, precum medici sau școli. Astfel, serviciile prestate de aceste întreprinderi scutite nu sunt supuse TVA-ului, dar serviciile contractate rămân supuse TVA-ului. Prin urmare, aceasta conduce numai la o scutire parțială de TVA a serviciului la nivelul utilizatorului final, întrucât TVA-ul nedeductibil este luat în considerare în mod constant în calculul prețului, iar consumatorul nu îl suportă în mod direct, dar îl suportă în mod indirect.

1 Limba originală: germana.

2 JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

3 Hotărârea din 15 iunie 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), și Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

4 Pe lângă procedura de față, este vorba despre cauzele C-274/15 (Comisia/Luxemburg), C-605/15 (Aviva) și C-616/15 (Comisia/Germania).

5 Numărul de dosar al Curții de Justiție: C-605/15.

4. Lipsa deducerii de către aceste întreprinderi are drept consecință faptul că achiziționarea de prestații parțiale (supuse TVA-ului) care pot fi prestate și separat poate influența negativ formarea prețului în raport cu valoarea TVA-ului nedeductibil. Astfel, angajarea unui detectiv particular de către o companie de asigurări are, spre exemplu, drept urmare costuri corespunzând valorii costurilor de personal, angajarea unui detectiv extern are drept urmare costuri corespunzând valorii costurilor de personal ale acestuia și TVA-ului aferent. Prin urmare, în mod normal, se menține un interes economic ca aceste prestații să fie efectuate chiar de respectivele întreprinderi și să nu fie achiziționate, prin operațiuni supuse impozitării, de la altă întreprindere. Așadar, în sistemul de TVA actual, pentru instituirea unei scutiri de impozit fără deducere, întreprinderea prestatoare scutită este considerată un consumator final. Nici acesta nu datorează TVA, dar nici nu poate invoca deducerea, chiar dacă prestează servicii cu plată sau vinde bunuri.

5. Este însă de asemenea posibil să existe situații în care pentru întreprinderi prestatoare scutite este rentabil din punct de vedere economic sau este chiar necesar din motive concurențiale ca anumite prestații parțiale să nu fie efectuate în mod individual, ci împreună cu alte întreprinderi, de asemenea scutite. Astfel, poate fi util dacă, de exemplu, mai multe organisme de securitate socială își împart costurile unui centru de prelucrare a datelor. Pentru astfel de situații, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA scutește în anumite condiții și prestațiile grupului către membrii lui. În acest sens, excluderea deducerilor nu își produce efectele asupra formării prețului, ceea ce menține valoarea scutirii pentru consumatorul final. Valoarea este atunci independentă de faptul dacă prestația în întregul ei a fost efectuată numai de o întreprindere scutită sau de aceasta împreună cu alte întreprinderi scutite.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

6. În cadrul Uniunii se percepe o taxă pe valoarea adăugată conform Directivei TVA. TVA-ului îi sunt supuse printre altele, conform articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

7. Conform articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, statele membre scutesc următoarele operațiuni:

„prestarea de servicii de către grupuri independente de persoane, care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prestării către membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activității respective, atunci când grupurile în cauză se rezumă să solicite membrilor lor rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile comune, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței” [6].

B – Dreptul național

8. Pentru perioada la care se referă litigiul principal, dreptul leton nu a conținut nicio dispoziție care să transpună articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

6 Corespondentul acestei dispoziții în A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1 denumită în continuare „A șasea directivă”), înlocuită între timp, a fost dispoziția articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f). În cadrul prezentei proceduri, se va ține seama de asemenea de jurisprudența Curții referitoare la aceasta.

III – Litigiul principal

9. Litigiul principal se referă la TVA-ul datorat de instituția de credit letonă DNB Banka AS pentru anii 2009-2010.

10. DNB Banka este parte a grupului DNB. Aparent, DNB Banka a prestat în acei ani servicii financiare scutite de TVA și a obținut diferite servicii de la alte societăți din cadrul grupului, pentru care DNB Banka în calitate de beneficiar datorează TVA-ul în opinia instanței de trimitere. Se pune problema dacă sunt scutite de TVA în temeiul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Aici este vorba în detaliu despre:

– servicii financiare ale societății-mamă DNB Nord AS, cu sediul în Danemarca;

– servicii informatice ale societății-soră daneze DNB Nord IT AS;

– remiterea de licențe software în schimbul repartizării costurilor, care au fost achiziționate de la un terț de către societatea mamă (de ultim nivel) DNB Bank ASA, cu sediul în Norvegia.

11. Societățile daneze DNB Nord și DNB Nord IT din cadrul grupului au facturat către DNB Banka drept onorariu costurile pentru prestarea serviciilor, la care au aplicat un adaos de 5 %. Aici a putut cel puțin DNB Nord IT să deducă TVA-ul pentru prestarea serviciilor în Danemarca. Autoritățile daneze au plecat de la premisa că aceste servicii nu sunt scutite de TVA.

IV – Procedura în fața Curții

12. Fiind sesizată între timp cu judecarea cauzei, Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia), în temeiul articolului 267 TFUE, a adresat Curții de Justiție la 1 iulie 2015 următoarele întrebări preliminare:

„1) Poate exista un grup independent de persoane, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, în cazul în care membrii acestui grup sunt stabiliți în diferite state membre ale Uniunii Europene în care dispoziția menționată a fost transpusă prin adăugarea a diverse cerințe care nu sunt compatibile?

2) Un stat membru poate restrânge dreptul unei persoane impozabile de a aplica scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA în cazul în care persoana impozabilă a respectat toate cerințele pentru aplicarea scutirii în statul său membru, însă în legislațiile naționale ale statelor membre din care provin ceilalți membri ai grupului dispoziția respectivă a fost transpusă prin introducerea unor restricții care limitează posibilitatea persoanelor impozabile din alte state membre de a aplica în propriul stat membru scutirea respectivă de la taxa pe valoarea adăugată?

3) Scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA poate fi aplicată unor servicii în statul membru al destinatarului acestora, care este persoană impozabilă în scopuri de TVA, în cazul în care prestatorul de servicii, persoană impozabilă în scopuri de TVA, a aplicat taxa pe valoarea adăugată pentru aceste servicii în alt stat membru, în conformitate cu regimul general, și anume considerând că taxa pe valoarea adăugată pentru respectivele servicii era datorată în statul membru al destinatarului acestora, conform articolului 196 din directivă?

4) Prin «grup independent de persoane», în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, trebuie să se înțeleagă o persoană juridică distinctă, a cărei existență trebuie dovedită prin intermediul unui acord specific de constituire a grupului independent de persoane?

În cazul în care răspunsul la această întrebare este că grupul independent de persoane nu trebuie considerat o entitate distinctă, trebuie să se înțeleagă că acesta este un grup de întreprinderi afiliate în cadrul căruia, în contextul activității sale economice obișnuite, se prestează reciproc servicii de asistență pentru desfășurarea activităților lor comerciale, iar existența unui astfel de grup poate fi dovedită prin intermediul contractelor de prestări de servicii care au fost încheiate sau prin intermediul documentelor privind prețurile de transfer?

5) Un stat membru poate să restrângă dreptul unei persoane impozabile de a aplica scutirea de la taxa pe valoarea adăugată, prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, în cazul în care persoana impozabilă a aplicat operațiunilor o majorare, în conformitate cu cerințele legislației în materie de fiscalitate directă din statul membru în care este stabilit?

6) Scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA poate fi aplicată serviciilor prestate într-o țară terță? Cu alte cuvinte, membrul unui grup independent de persoane, în sensul dispoziției menționate, care prestează servicii în cadrul grupului pentru alți membri ai acestuia poate fi persoană impozabilă într-o țară terță?”

13. Cu privire la aceste întrebări, au prezentat observații scrise DNB Banka, Republica Elenă, Republica Letonia, Marele Ducat al Luxemburgului, Ungaria, Republica Polonă, Republica Portugheză, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, precum și Comisia Europeană. La ședința din 30 iunie 2016, au participat DNB Banka, Republica Letonia, Republica Federală Germania, Marele Ducat al Luxemburgului, Republica Polonă, Regatul Unit și Comisia.

V – Apreciere juridică

14. După cum a comunicat instanța de trimitere, în dreptul leton, s-a adoptat abia la 1 ianuarie 2014 o reglementare care servește transpunerii articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Instanța de trimitere consideră însă că, anterior acestui moment, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA și-a produs efectele în mod direct în favoarea DNB Banka. De aceea, consideră că, pentru a putea pronunța o hotărâre în litigiul principal, este necesară interpretarea acestei dispoziții.

A – Cu privire la efectul direct al scutirii

15. În primul rând, trebuie examinată premisa instanței de trimitere privind efectul direct al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

16. Potrivit unei jurisprudențe constante, particularii sunt îndreptățiți să invoce în mod direct dispozițiile unei directive pe care un stat membru nu a transpus-o în dreptul național dacă dispoziția este din punctul de vedere al conținutului necondiționată și suficient de precisă [7].

17. Potrivit unei jurisprudențe constante, o dispoziție de drept al Uniunii este necondiționată atunci când enunță o obligație care nu este însoțită de nicio condiție și nici nu este subordonată, în privința executării sau a efectelor sale, intervenției vreunui act fie al instituțiilor Uniunii, fie al statelor membre [8].

7 A se vedea printre altele Hotărârea din 19 ianuarie 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, punctul 25), Hotărârea din 22 iunie 1989, Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, punctul 29), Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 51), și Hotărârea din 7 iulie 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, punctul 16); a se vedea deja Hotărârea din 4 decembrie 1974, Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, punctul 12).

8 A se vedea printre altele Hotărârea din 23 februarie 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava și alții (C-236/92, EU:C:1994:60, punctul 9), Hotărârea din 26 octombrie 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, punctul 41), Hotărârea din 1 iulie 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, punctul 45), Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, punctul 32), și Hotărârea din 7 iulie 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, punctul 17).

18. Articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA este necondiționat din punctul de vedere al conținutului, întrucât nu lasă nicio opțiune statelor membre, ci le obligă să prevadă această scutire în dreptul național [9].

19. Cu toate acestea, în cadrul unei hotărâri, Curtea de Justiție a retras în premieră unei dispoziții din Directiva TVA caracterul necondiționat al conținutului cu motivarea că, deși textul ei nu prevede în mod expres acest lucru, ea mai necesită concretizări prin legislația națională [10].

20. Republica Federală Germania a precizat în esență că, pentru transpunerea acestei condiții în dreptul național, este necesară o examinare și o selecție a sectoarelor admisibile de către legiuitorul național. Autoritățile naționale competente respective nu pot să decidă în fiecare caz individual dacă există o denaturare a concurenței care exclude scutirea. Un efect direct al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu este posibil pe acest fond.

21. Hotărârea Curții menționată mai sus s-a referit însă la o dispoziție (articolul 11 din Directiva TVA) care cuprinde un drept de opțiune al statelor membre. Pentru exercitarea opțiunii, trebuie adăugate mai multe noțiuni juridice imprecise. O scutire precum cea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu este însă comparabilă cu aceasta.

22. Condiția de aplicare (negativă) a „denaturării concurenței” este în această privință „doar” o noțiune juridică imprecisă, în cazul căreia trebuie să se verifice, potrivit opiniei Curții, dacă grupul se poate baza pe calitatea de clienți a membrilor săi și în cazul în care nu ar beneficia de această scutire [11]. Această verificare trebuie efectuată în fiecare caz individual și nu poate fi decisă în prealabil în mod abstract pentru anumite sectoare. Prin urmare, prevederea nu oferă legiuitorului național o marjă abstractă de reglementare, astfel încât articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA este de asemenea necondiționat în această privință.

23. Pentru a produce un efect direct, dispoziția ar trebui să fie și suficient de precisă. Potrivit jurisprudenței, ne aflăm în situația aceasta „atunci când enunță o obligație în termeni neechivoci” [12]. Pentru aceasta, textul directivei trebuie să fie suficient de clar [13].

24. După cum s-a menționat mai sus, condiția de aplicare (negativă) „denaturarea concurenței” este „doar” o noțiune juridică imprecisă, ale cărei condiții trebuie examinate. În această măsură, textul directivei este și suficient de clar.

25. În plus, Curtea a confirmat deja efectul direct al articolului 13 alineatul (1) din Directiva TVA, care condiționează impozitarea organismelor de drept public, printre altele, de apariția unei denaturări a concurenței [14]. Chiar dacă această condiție presupune aprecierea factorilor economici, acest lucru nu se opune efectului său direct [15].

9 A se vedea în acest sens, cu privire la o altă scutire fiscală, Hotărârea din 28 noiembrie 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 49).

10 Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 50).

11 A se vedea Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punctul 59).

12 Hotărârea din 23 februarie 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava și alții (C-236/92, EU:C:1994:60, punctul 10), Hotărârea din 17 septembrie 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio și alții (C-246/94-C-249/94, EU:C:1996:329, punctul 19), Hotărârea din 29 mai 1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, punctul 33), și Hotărârea din 1 iulie 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, punctul 45).

13 A se vedea printre altele Hotărârea din 25 ianuarie 1983, Smit Transport (126/82, EU:C:1983:14, punctul 11), Hotărârea din 4 decembrie 1997, Kampelmann și alții (C-253/96-C-258/96, EU:C:1997:585, punctul 38), Hotărârea din 9 septembrie 2004, Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499, punctul 61), Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, punctul 53), și Hotărârea din 6 octombrie 2015, T-Mobile Czech Republic și Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, punctul 53).

14 A se vedea al doilea paragraf al dispoziției, care corespunde articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea Directivă.

15 A se vedea Hotărârea din 17 octombrie 1989, Comune di Carpaneto Piacentino și alții (231/87 și 129/88, EU:C:1989:381, punctele 32 și 33), precum și Hotărârea din 8 iunie 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, punctul 31) cu privire la articolul 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A șasea directivă.

26. În plus, Regatul Unit în special nu dorește să recunoască un efect direct articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, deoarece statele membre trebuie să mai adopte reglementări privind forma juridică a unui grup și condițiile calității de membru.

27. Nu putem fi de acord însă nici cu această opinie. Într-adevăr, o dispoziție a unei directive care lasă statelor membre o marjă de apreciere largă nu este direct aplicabilă. Condiția scutirii de TVA prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu conferă însă statelor membre nicio marjă de apreciere cu privire la forma juridică a grupului și la condițiile calității de membru.

28. Dispoziția nu conține în această privință o putere de definire explicită a statelor membre, iar aceasta nici nu rezultă dintr-o referire implicită la dreptul civil național corespunzător. Potrivit unei jurisprudențe constante, printre altele, în cadrul scutirilor care sunt reglementate între timp de articolul 132 din Directiva TVA, trebuie să se evite divergențe în aplicarea sistemului TVA-ului de la un stat membru la altul [16]. La fel cum, potrivit unei jurisprudențe constante, termenul de proprietate prevăzut la articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA nu se poate referi la formele existente în dreptul național [17], nu se poate recurge la dreptul național pentru definiția unui grup și pentru condițiile calității de membru.

29. Articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA corespunde astfel principiului preciziei și este de asemenea suficient de exact pentru a produce efecte directe [18].

30. Deoarece articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA este, prin urmare, necondiționat din punctul de vedere al conținutului și suficient de precis, acesta are efect direct.

B – Cu privire la fiecare dintre întrebările preliminare:

1. Cu privire la a patra întrebare preliminară: definiția unui grup independent

31. Dintr-un total de șase întrebări preliminare, se va răspunde în primul rând la cea de a patra, deoarece este în speță de o importanță primordială pentru domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

32. Instanța de trimitere dorește să afle în esență, prin cea de a patra întrebare preliminară, dacă grupul independent de persoane în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA trebuie să fie un subiect de drept distinct sau dacă poate fi, precum în cazul litigiului principal, un grup format din întreprinderi afiliate, ale cărui societăți își prestează servicii între ele.

33. În primul rând, trebuie să se constate în această privință că un grup în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA trebuie să fie ca atare o persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva TVA.

16 A se vedea printre altele Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 15), Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punctul 15), Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, punctul 17), și Hotărârea din 2 iulie 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punctul 17).

17 A se vedea printre altele Hotărârea din 8 februarie 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, punctul 7), Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punctul 62), și Hotărârea din 3 septembrie 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, punctul 51).

18 A se vedea Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punctele 58-65).

34. Curtea a constatat deja *mutatis mutandis* cu privire la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA că, având în vedere necesitatea principială a unei interpretări stricte a scutirilor fiscale prevăzute de legislația în materie de TVA [19], o interpretare a acestei dispoziții care depășește modul univoc de redactare a acesteia nu este compatibilă cu scopul acestei dispoziții [20]. Din modul de redactare reiese că grupul „independent" ca atare efectuează prestațiile și, prin urmare, trebuie să se facă distincție din punctul de vedere al TVA-ului între grup și membrii săi.

35. Întrucât scutirea este aplicată în acest scop numai prestărilor de servicii care sunt efectuate prin intermediul grupului, nu și de către membrii acestuia, acesta trebuie să aibă calitatea de persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva TVA. În caz contrar, potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, nici nu ar exista un serviciu taxabil prestat de grup care să fie scutit de TVA. Pot fi taxate numai prestările de servicii efectuate de „o persoană impozabilă care acționează ca atare".

36. Situația ar fi diferită numai dacă articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA ar dori să asigure raza de acțiune a scutirii, respectiv neimpozitarea activităților membrilor grupului, prevăzând că simpla cooperare a unor astfel de persoane impozabile (sau neimpozabile) nu trebuie să aibă ca urmare perceperea TVA-ului. Acest lucru ar explica motivul pentru care grupul trebuie să presteze servicii necesare în mod direct pentru activitățile neimpozabile ale membrilor săi, putând solicita doar rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile acelui serviciu.

37. Modul de redactare a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, care trebuie interpretat în sens strict, se referă însă la prestarea de către un grup a serviciilor scutite, care, după cum am precizat în concluziile prezentate în cauza Comisia/Luxemburg [21], sunt taxabile doar dacă sunt efectuate de o persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva TVA.

38. Un grup independent nu trebuie să fie însă o persoană juridică. Curtea a statuat deja în mai multe cazuri că o personalitate juridică proprie nu este o condiție pentru considerarea unei persoane ca fiind impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva TVA [22]. Decisiv este aici doar dacă o persoană, respectiv un grup de persoane sau de active efectuează în mod „independent" o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA.

39. În jurisprudența sa, Curtea s-a ocupat deja cu mai multe situații privind criteriul independenței conform articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, în care s-a ridicat întotdeauna întrebarea dacă o persoană sau o universalitate de bunuri s-a aflat într-un raport de subordonare față de o altă persoană impozabilă, iar astfel, în aplicarea directă sau prin analogie a articolului 10 din Directiva TVA, nu a efectuat în mod independent o activitate. Obiectul a fost independența unei persoane față de mandantul ei [23], a asociaților față de societatea lor [24] și a unităților unei organizații față de organizație [25].

19 A se vedea, în ceea ce privește principiul repetat ulterior în jurisprudența constantă, Hotărârea din 26 iunie 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, punctul 19), Hotărârea din 16 septembrie 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, punctul 25), și Hotărârea din 2 iulie 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, punctul 18).

20 Hotărârea din 15 iunie 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, punctele 13 și 14), privind articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă.

21 A se vedea Concluziile noastre prezentate la 6 octombrie 2016 în cauza C-274/15 (punctul 49 și următoarele).

22 A se vedea Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punctul 8), și Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 28); a se vedea în acest sens și Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 37), care pare că poate fi transpusă în această privință asupra articolului 9 din Directiva TVA.

23 Hotărârea din 26 martie 1987, Comisia/Țările de Jos (235/85, EU:C:1987:161), Hotărârea din 25 iulie 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332), și Hotărârea din 12 noiembrie 2009, Comisia/Spania (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), și Hotărârea din 18 octombrie 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), și Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), fiecare cu privire la sucursala unei societăți, precum și Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), cu privire la organismul unei municipalități.

40. Mai ales ultima jurisprudență citată privind unitățile organizaționale poate fi transpusă asupra cazului de față. Astfel, un grup în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA are drept obiectiv să ofere membrilor săi o structură comună de colaborare [26], care este deci independentă din punct de vedere organizațional. În cazul unităților organizaționale, Curtea a negat independența în special atunci când acestea nu pot dispune de un patrimoniu propriu [27]. Un concern ca atare, adică un grup format din mai multe societăți independente numai pe baza participațiilor existente, nu poate dispune de un patrimoniu. Prin urmare, un astfel de grup nu reprezintă astfel în principiu o persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1), iar de aceea nici nu poate fi un grup independent în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

41. Această interpretare este confirmată de existența reglementării speciale a articolului 11 din Directiva TVA. Potrivit acesteia, statele membre pot „considera ca persoană impozabilă unică orice persoane […] care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale”. Doar această reglementare are drept scop tratarea întreprinderilor afiliate drept persoană impozabilă unică și prin urmare scutirea de TVA a serviciilor efectuate în cadrul grupului.

42. Este adevărat că, în anumite condiții, o societate independentă cu mai mulți asociați din cadrul unui grup poate fi calificată drept grup independent. Scutirea ar opera în acest caz doar cu privire la serviciile unei societăți prestate asociaților ei, deoarece articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA scutește doar serviciile grupului efectuate către membrii săi, dar nu operează și în sens opus. Astfel de servicii nu constituie însă obiectul litigiului principal, astfel încât nu este necesară continuarea examinării în această privință.

43. Astfel, scutirea prevăzută de articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu este aplicabilă de la bun început unui caz precum cel din litigiul principal, deoarece nu se prestează servicii de către un grup independent, în sensul dispoziției, către membrii săi.

44. Ca răspuns la cea de a patra întrebare preliminară, trebuie arătat că un grup independent de persoane în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) nu trebuie să fie o persoană juridică, dar trebuie să fie o persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA. Această condiție nu este îndeplinită de un grup care este format din societăți afiliate.

2. Cu privire la prima, la a doua, la a treia și la a șasea întrebare preliminară: aplicarea în cazul unui grup „transfrontalier”

45. Prin intermediul primei, al celei de a doua, al celei de a treia și al celei de a șasea întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă și în ce condiții scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA poate fi aplicată și unui grup care acționează transfrontalier.

26 Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punctul 37).

27 A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, punctul 46), precum și Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 38); a se vedea în plus Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punctul 37), și Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 26), care se referă la capitalul social propriu.

46. Acest lucru presupune, drept aspect prealabil, după cum a menționat și Republica Federală Germania, ca scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA să fie aplicabilă în primul rând întreprinderilor care prestează servicii financiare scutite în sensul articolului 135 din Directiva TVA. După cum am motivat în Concluziile noastre în cauza Aviva [28], nu acesta este cazul. Având în vederea poziția sa în sistemul directivei și geneza acestuia, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA cuprinde doar grupuri de persoane impozabile care efectuează operațiuni scutite conform articolului 132 din Directiva TVA. Serviciile financiare nu intră în această categorie.

47. Independent de acest aspect, din directivă nu se poate deduce o aplicare transfrontalieră a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Acest lucru rezultă, după cum am motivat în Concluziile noastre în cauza Aviva [29], din A șasea directivă. Acest lucru rezultă în plus și din dificultatea aprecierii de către mai multe state membre a condițiilor de aplicare a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. În cele din urmă, veniturile din impozite ale unui stat membru ar depinde de situații (alternante) și de aprecieri neverificabile în alte state membre (sau chiar țări terțe). Acest lucru ar crea probleme practice semnificative, s-ar opune principiului de drept al Uniunii al competenței fiscale pe propriul teritoriu [30] putând să justifice astfel și o atingere adusă libertăților fundamentale prin Directiva TVA.

3. Cu privire la a cincea întrebare preliminară: majorarea costurilor cu 5 %

48. Prin intermediul celei de a cincea întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA se aplică și în cazul în care persoana impozabilă a facturat prețul serviciilor sale potrivit dispozițiilor privind fiscalitatea directă ale statului membru în care este stabilită, potrivit costurilor rezultate, la care se mai aplică un adaos, în speță în cuantum de 5 %.

49. Conform articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, scutirea serviciilor prestate de un grup se efectuează doar cu condiția ca grupul să solicite membrilor săi „rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile comune”.

50. Dacă s-a stabilit în speță că s-a datorat mai mult decât costurile în sensul acestei prevederi, după cum a comunicat instanța de trimitere, atunci nu este îndeplinită această condiție a scutirii.

51. Situația ar fi diferită numai în cazul în care noțiunea de costuri de la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA include și costurile plății efectuate către antreprenor, care se reflectă poate într-un adaos la cheltuielile efective pentru prestarea serviciului. În această privință, există însă îndoieli considerabile. Această interpretare este în primul rând contrară modului de redactare a dispoziției în aproape toate limbile. „Rambursare” [31] sau chiar returnare [32], respectiv restituire [33] cuprinde, potrivit unei utilizări normale a limbii, doar ceea ce s-a cheltuit, nu și o remunerare. Luarea în considerare a unei plăți către antreprenor nu este compatibilă nici cu obiectivul scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, pe care l-am expus în Concluziile noastre în cauza

28 A se vedea Concluziile noastre din aceeași dată prezentate în cauza C-605/15 (punctul 19 și următoarele).

29 A se vedea Concluziile noastre prezentate la aceeași dată în cauza C-605/15 (punctul 36 și următoarele).

30 A se vedea în general cu privire la principiul teritorialității, Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 46), Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, punctul 82 și următoarele), Hotărârea din 5 iulie 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, punctele 45 și 46); a se vedea cu privire la principiul teritorialității în materie de TVA de asemenea Hotărârea din 12 septembrie 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punctul 42).

31 Engleză: „exact reimbursement”, franceză: „remboursement exact”, suedeză: „ersättning”, spaniolă: „reembolso exacto”, letonă: „precīzi atmaksāt”, polonă: „zwrotu przypadającej”.

32 Neerlandeză: „terugbetaling”.

33 Italiană: „rimborso”, bulgară: „възстановяване (…) разходи”; a se vedea versiunea daneză aparent mai extinsă: „godtgørelse”, care face referire la o „despăgubire”.

Aviva [34]. Acest obiectiv constă în extinderea unei alte scutiri asupra unei etape anterioare, deoarece persoanele impozabile cooperează între ele din motive concurențiale. Ideea unei plăți a antreprenorului drept element de cost al grupului nu este compatibilă cu înlăturarea unui dezavantaj concurențial.

52. La cea de a cincea întrebare preliminară trebuie să se răspundă, prin urmare, că scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu se aplică dacă pentru serviciul prestat se plătește o contraprestație ce depășește costurile ocazionate. La fel se întâmplă și în cazul în care, potrivit dispozițiilor privind fiscalitatea directă, se plătește doar un adaos forfetar la costuri.

VI – Concluzie

53. În aceste împrejurări, propunem Curții, să răspundă la cererea de decizie preliminară formulată de Administratīvā apgabaltiesa (Curtea Administrativă Regională, Letonia) după cum urmează:

„1) Un grup independent de persoane în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) nu trebuie să fie o persoană juridică, dar trebuie să fie o persoană impozabilă în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA. Un grup format din societăți afiliate nu îndeplinește ca atare această condiție.

2) Articolul 132 alineatul (1) litera (f) cuprinde în contextul din prezenta cauză doar grupuri de persoane impozabile care efectuează operațiuni scutite conform articolului 132 alineatul (1) din Directiva TVA. Grupurile formate din societăți de servicii financiare nu intră, așadar, în domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

3) Grupul independent de persoane poate executa prestări de servicii scutite doar pentru acei membri care sunt supuși aceleiași ordini de drept care se aplică grupului.

4) Scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA nu se aplică dacă pentru serviciul prestat se plătește o contraprestație ce depășește costurile ocazionate. La fel se întâmplă și în cazul în care, potrivit dispozițiilor privind fiscalitatea directă, se plătește doar un adaos forfetar la costuri.”

34 A se vedea Concluziile noastre din aceeași dată prezentate în cauza C-605/15 (punctele 20 și 21).