CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL NIILO JÄÄSKINEN prezentate la 20 mai 2010[1]

1. Prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor se referă la dreptul persoanelor din țările terțe, stabilite în afara Uniunii Europene, care prestează servicii financiare și de asigurări unor clienți care se află de asemenea în afara Uniunii, la deducerea sau la rambursarea TVA-ului aferent intrărilor cu privire la bunurile și serviciile obținute în Uniune.

2. Comisia solicită Curții să constate că, prin refuzarea recuperării taxei aferente intrărilor în ceea ce privește anumite operațiuni, Regatul Unit nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 169, 170 și 171 din Directiva TVA[2] și al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA[3].

3. Toate persoanele impozabile au dreptul, în conformitate cu articolele 169 și 170 din Directiva TVA, să deducă sau să obțină o rambursare pentru TVA-ul aferent intrărilor în trei situații enumerate la articolul 169[4]. Articolul 169 litera (c) din Directiva TVA[5] se referă la operațiunile financiare sau de asigurări în situația în care clientul este stabilit în afara Uniunii.

4. Cu toate acestea, cu privire la persoanele din țările terțe, normele detaliate de punere în aplicare referitoare la rambursările[6] avute în vedere de A treisprezecea directivă TVA nu prevăd posibilitatea de a obține o rambursare în cazul operațiunilor financiare și de asigurări. Articolul 2 alineatul (1) din această directivă prevede că statele membre rambursează orice TVA aplicat în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor prevăzute la articolul 169 literele (a) și (b) din Directiva TVA[7], dar nu face

1 — Limba originală: engleza.

2 — Directiva 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. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”). Această directivă a înlocuit articolul 17 alineatele (3) și (4) din 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 L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă TVA”).

3 — A treisprezecea directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității (JO L 326, p. 40, Ediție specială 09/vol. 1, p. 81, denumită în continuare „A treisprezecea directivă TVA”).

4 — Articolele 169 și 170 din Directiva TVA [fostul articol 17 alineatul (3) din A șasea directivă TVA].

5 — Fostul articol 17 alineatul (3) litera (c) din A șasea directivă TVA.

6 — În temeiul articolului 171 din Directiva TVA [fostul articol 17 alineatul (4) din A șasea directivă TVA], care face trimitere la A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34, denumită în continuare „A opta directivă TVA”) și la A treisprezecea directivă TVA.

7 — Fostul articol 17 alineatul (3) literele (a) și (b) din A șasea directivă TVA.

nicio trimitere expresă la serviciile financiare și de asigurări avute în vedere la litera (c).

I — Contextul juridic

Dreptul Uniunii

5. Comisia consideră că articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA trebuie interpretat în sensul că include operațiunile financiare și de asigurări, întrucât o asemenea obligație este inerentă logicii sistemului TVA-ului.

— A șasea directivă TVA și Directiva TVA

6. Pe de altă parte, Regatul Unit susține că legislația sa este conformă cu textul articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA și, prin urmare, aceasta nu încalcă dreptul Uniunii.

8. Originea și conținutul dreptului de deducere au fost inițial prevăzute la articolul 17 din A șasea directivă TVA[8]. Directiva TVA, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2007[9], reformează A șasea directivă TVA, dar fără a avea în vedere modificări de fond ale acesteia[10]. Dispozițiile corespondente ale articolului

7. Astfel, Curtea se confruntă cu o alegere simplă, dar dificilă între o interpretare literală a prevederii și interpretarea sa teleologică, care ar putea să se integreze mai bine în economia generală a sistemului TVA-ului.

8 — Articolul 17 alineatele (2)-(4) a fost modificat prin articolul 28f din A șasea directivă TVA, care a fost introdus prin trei directive: Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110), Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 de modificare a Directivei 77/388/CEE și de introducere a unor noi măsuri simplificate privind taxa pe valoarea adăugată – domeniul de aplicare al anumitor scutiri și măsuri practice de punere în aplicare a acestora (JO L 102, p. 18) și Directiva 2004/66/CE a Consiliului din 26 aprilie 2004 de adaptare a Directivelor 1999/45/CE, 2002/83/CE, 2003/37/CE și 2003/59/CE ale Parlamentului European și ale Consiliului și a Directivelor 77/388/CEE, 91/414/CEE, 96/26/CE, 2003/48/CE și 2003/49/CE ale Consiliului din domeniile liberei circulații a mărfurilor, libertății de a presta servicii, agriculturii, politicii de transport și impozitării, cu ocazia aderării Republicii Cehe, a Estoniei, a Ciprului, a Letoniei, a Lituaniei, a Ungariei, a Maltei, a Poloniei, a Sloveniei și a Slovaciei (JO L 168, p. 35, Ediție specială, 01/vol. 5, p. 87).

9 — Articolul 413 din Directiva TVA.

10 — Considerentele (1) și (3) ale Directivei TVA.

17 din A șasea directivă TVA se regăsesc în prezent la articolele 168-171 din Directiva TVA[11].

9. Conform articolelor 169 și 170 din Directiva TVA[12], toate persoanele impozabile „au dreptul să deducă" sau „de a obține o rambursare" pentru bunurile și serviciile utilizate în scopul următoarelor operațiuni[13]:

„(a) operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf[14], efectuate în afara statului membru în care taxa este datorată sau achitată, pentru care TVA este deductibilă în cazul în care operațiunile sunt efectuate în statul membru respectiv;

(b) …;[15]

(c) operațiuni scutite în temeiul articolului 135 alineatul (1) literele (a)-(f)[16], atunci când clientul este stabilit în afara [Uniunii] sau atunci când operațiunile respective sunt în legătură directă cu bunuri care urmează a fi exportate din [Uniune]."

10. Articolul 171 din Directiva TVA[17] prevede că „TVA-ul este rambursat […] în conformitate cu normele de punere în aplicare stabilite de" A opta directivă TVA (pentru persoanele stabilite în Uniune) și A treisprezecea directivă TVA (pentru persoanele stabilite în afara Uniunii).

11 — Conform anexei XII la Directiva TVA, intitulată „Tabel de corespondență", articolul 28f alineatul (1) din A șasea directivă TVA, care înlocuiește articolul 17 alineatul (3) literele (a), (b) și (c) din A șasea directivă TVA, corespunde articolului 169 literele (a), (b) și (c) și articolului 170 literele (a) și (b) din Directiva TVA. Articolul 28 alineatul (1) din A șasea directivă TVA, care înlocuiește articolul 17 alineatul (4) din A șasea directivă TVA, corespunde articolului 171 din Directiva TVA.

12 — Fostul articol 17 alineatul (3) din A șasea directivă TVA.

13 — Este interesant să observăm că, potrivit celei de A șasea directive TVA, persoana impozabilă „este autorizată" să deducă sau să obțină rambursarea taxei, în timp ce Directiva TVA prevede că aceasta are „dreptul" să deducă sau să obțină rambursarea taxei. Cu toate acestea, întrucât o asemenea modificare nu a fost prevăzută expres de legiuitor, nu o considerăm ca o diferență de fond a conținutului prevederilor menționate.

14 — Această dispoziție definește ca «activitate economică» orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, inclusiv exploatarea bunurilor necorporale în scopul obținerii de venituri.

15 — Această literă nu este pertinentă în acest caz. Această dispoziție de referă la scutiri pentru livrarea de bunuri la nivel intracomunitar, pentru anumite servicii de transport și de transport internațional, scutiri la import, cele privind anumite operațiuni asimilate exporturilor, scutiri pentru prestările de servicii efectuate de către intermediari, scutiri pentru operațiunile legate de comerțul internațional.

16 — Fostul articol 13 secțiunea B literele (a) și (d) din A șasea directivă TVA, și anume operațiunile financiare și operațiunile de asigurări.

17 — Fostul articol 17 alineatul (4) din A șasea directivă TVA.

— A opta directivă TVA

11. Articolul 2 prevede:

„Fiecare stat membru restituie oricărei persoane plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării, dar care este stabilită în alt stat membru, sub rezerva condițiilor prevăzute în continuare, orice taxă pe valoarea adăugată aferentă serviciilor care i-au fost prestate sau bunurilor mobiliare care i-au fost livrate de altă persoană plătitoare de impozit pe teritoriul țării sau aferentă importului de bunuri în țara respectivă, în măsura în care astfel de bunuri și servicii sunt folosite în tranzacțiile prevăzute la articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (b) din [A șasea directivă TVA] și la prestarea serviciilor prevăzute la articolul 1 litera (b)."

— A treisprezecea directivă TVA

12. Articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA are un mod de redactare asemănător. Acesta prevede:

„(1) Fără a aduce atingere articolelor 3 și 4, fiecare stat membru restituie oricărei persoane impozabile care nu este stabilită pe teritoriul Comunității, în condițiile prevăzute în continuare, orice taxă pe valoarea adăugată aplicată unor servicii care i-au fost prestate sau pentru bunuri mobiliare care i-au fost livrate pe teritoriul țării de către altă persoană impozabilă sau care i-a fost percepută pentru importul de bunuri în statul respectiv, în măsura în care aceste bunuri sau servicii sunt folosite în scopul tranzacțiilor menționate în articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (b) din [A șasea directivă TVA] sau pentru prestarea serviciilor menționate în articolul 1 alineatul (1) litera (b) din prezenta directivă."

13. Modul de redactare a celei de A treisprezecea directive TVA face trimitere totuși la dispozițiile celei de A șasea directive, cu alte cuvinte la articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (b) din aceasta, în pofida intrării în vigoare ulterioare a Directivei TVA.

Dreptul național

14. În temeiul secțiunilor 26 și 39 din Legea privind TVA-ul din 1994 (Value Added Tax Act 1994), al articolului 3 din Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 și al articolului 190 din Value Added Tax (amendment) (No 4) Regulations 2004, comercianții care nu sunt stabiliți în Uniune

nu au dreptul să recupereze TVA-ul aferent intrărilor pentru operațiunile prevăzute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA.

II — Procedura precontencioasă

15. Regatul Unit și-a modificat legislația în 2004 ca urmare a unei hotărâri a Court of Appeal of England and Wales, prin care s-a statuat că, întrucât operațiunile la care se referă articolul 17 alineatul (3) litera (c) din A șasea directivă TVA nu erau prevăzute la articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA, nu exista un drept de deducere a taxei aferente intrărilor[18].

16. În urma acestei modificări, Comisia a trimis Regatului Unit o scrisoare de punere în întârziere prin care punea problema compatibilității noii legi din Regatul Unit cu dreptul Uniunii. Întrucât a considerat că răspunsurile Regatului Unit la scrisoarea de punere în întârziere și la avizul motivat ulterior nu erau satisfăcătoare, Comisia a formulat prezenta acțiune în temeiul articolului 226 CE[19].

III — Analiză

A — *Domeniul de aplicare* ratione temporis

17. Regatul Unit susține că acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată de Comisie are în vedere perioada ulterioară datei de 1 ianuarie 2007, la care Directiva TVA a intrat în vigoare, deoarece avizul motivat menționează doar articolele 169, 170 și 171 din Directiva TVA, iar nu și articolul 17 alineatele (3) și (4) din A șasea directivă TVA. Articolul 17 alineatele (3) și (4) este menționat numai în scrisoarea de punere în întârziere, care a fost trimisă Regatului Unit înainte de intrarea în vigoare a Directivei TVA.

18. Pe de altă parte, Comisia arată că aceasta nu are niciun efect asupra prezentei acțiuni, de vreme ce modul de redactare a articolelor din cele două directive nu diferă semnificativ.

19. Jurisprudența Curții a statuat în mod constant că acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor se poate întemeia numai pe motivele și argumentele precizate deja în avizul motivat[20].

18 — Hotărârea *WHA Limited and others v. HM Commissioners of Customs and Excise*, [2004] STC 1081, punctele 123-125.

19 — Devenit articolul 258 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (JO 2008, C 115, p. 47).

20 — Hotărârea din 16 decembrie 1992, Comisia/Grecia (C-210/91, Rec., p. I-6735, punctul 10 și jurisprudența citată).

20. Cu toate acestea, în opinia noastră, această jurisprudență nu se referă la o situație cum este cea din prezenta cauză. Scopul unei asemenea norme este să asigure respectarea dreptului la apărare al statelor membre și că acestea au cunoștință de motivele exprimate împotriva lor[21].

21. În prezenta cauză nu există un pericol de încălcare a acestor drepturi. Motivele și argumentele sunt aceleași atât în scrisoarea de punere în întârziere, cât și în avizul motivat. Încercarea Regatului Unit de a restrânge acțiunea nu poate, în opinia noastră, să reușească, de vreme ce Directiva TVA a avut în vedere reformarea celei de A șasea directive TVA fără modificări de fond ale acesteia[22]. În plus, articolul menționat de Comisie în scrisoarea de punere în întârziere este în mod expres echivalent cu articolele menționate în avizul motivat[23]. Dacă intenția Consiliului era să modifice cadrul juridic existent anterior Directivei TVA, ar fi identificat articolele 169-171 ca dispoziții care introduc schimbări în cadrul juridic preexistent[24]. Acesta nu a procedat astfel.

22. Prin urmare, acțiunea nu trebuie să se limiteze la domeniul de aplicare *ratione temporis*, astfel cum susține Regatul Unit.

B — *Statele membre au o obligație de rambursare față de persoanele din țările terțe care desfășoară operațiuni financiare și de asigurări?*

23. În cadrul procedurii de constatare a neîndeplinirii obligațiilor, Comisiei îi revine sarcina să probeze că statul membru nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul tratatului.

24. Sarcina probei este dificil de îndeplinit în această cauză întrucât, în lumina textului clar și fără ambiguitate al unei dispoziții, ar fi necesare motive extraordinare pentru a interpreta dispoziția într-un mod diferit[25].

1. Modul de redactare a articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA

25. Interpretarea literală a articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA nu permite rambursări către persoanele din țările terțe care desfășoară operațiunile financiare și de asigurări.

21 — Hotărârea din 11 iulie 1984, Comisia/Italia (51/83, Rec., p. 2793, punctul 4). Pentru un exemplu mai recent, a se vedea Hotărârea din 11 septembrie 2008, Comisia/Lituania (C-274/07, Rep., p. I-7117, punctul 20).

22 — Considerentul (3) al Directivei TVA.

23 — Anexa XII la Directiva TVA, în cadrul părții referitoare la articolul 28f alineatul (1) care înlocuiește articolul 17 alineatele (2), (3) și (4) din A șasea directivă TVA.

24 — Ultima teză a considerentului (3) al Directivei TVA.

25 — Hotărârea din 28 februarie 2008, Carboni e derivati (C-263/06, Rep., p. I-1077, punctul 48), și Hotărârea din 22 decembrie 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, Rep., p. I-10627, punctul 44).

26. Interpretarea adoptată de Curte nu trebuie să se îndepărteze prea mult de textul însuși al acestei dispoziții. Dacă o dispoziție prevede în mod expres că se aplică literelor (a) și (b), aceasta nu poate fi interpretată în sensul că se aplică literei (c) fără a ne îndepărta de la sensul termenilor utilizați în dispoziția respectivă.

27. Cu toate acestea, interpretarea literală și sensul clar nu pot fi sinonime[26], din moment ce sensul literal al prevederii poate fi ambiguu.

28. În situația în care modul de redactare a dispoziției este ambiguu sau contradictoriu, Curtea poate respinge o interpretare literală în favoarea alteia care corespunde mai bine obiectivelor legislației în cauză.

29. Pe de o parte, sensul articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA nu este ambiguu: astfel cum a arătat Regatul Unit, textul se referă la două dintre cele trei litere din A șasea directivă TVA prin utilizarea numerelor și a literelor, cu alte cuvinte, a simbolurilor, iar nu a cuvintelor. Asemenea simboluri, spre deosebire de cuvinte, nu pot fi ambigue, astfel încât, la prima vedere, nu este necesar să se examineze sensul acestora.

30. Cu toate acestea, există o incoerență între articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA și articolul 169 din Directiva TVA.

31. Prin urmare, este necesar să se analizeze obiectivele articolului 169 din Directiva TVA și ale articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA. Preambulul directivelor nu se referă la obiectivele acestor dispoziții. În aceste împrejurări, este util să se analizeze lucrările pregătitoare privind aceste dispoziții.

2. Cu privire la interpretarea articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA

32. Motivele adoptării articolului 169 litera (c) din Directiva TVA sau a articolului 17 alineatul (3) din A șasea directivă TVA nu au fost exprimate clar în vreun document. Cu toate acestea, anumiți comentatori au sugerat că posibilitatea de deducere sau de rambursare a fost acordată pentru a garanta prestatorilor de servicii financiare și de asigurări o neutralitate din punct de vedere concurențial pe piețele financiare internaționale prin introducerea unei posibilități de atenuare a aplicării în cascadă a taxei, cu alte cuvinte, un TVA aferent intrărilor ascuns și nerecuperabil cu privire la bunurile și serviciile cumpărate care grevează costurile acestora[27].

26 — A se vedea Concluziile prezentate de avocatul general Mayras în cauza Fellinger (67/79, Rec., p. 535, 550).

27 — Henkow, O., *Financial Activities in European VAT*, Kluwer Law International, 2008, p. 286.

33. În Uniune, serviciile financiare și de asigurări sunt scutite de TVA[28], ceea ce implică faptul că nu există un drept de deducere a taxei aferente intrărilor întrucât serviciilor scutite nu li se aplică taxa aferentă ieșirilor[29]. Fără posibilitatea de deducere sau de rambursare corespondentă, persoanele impozabile care sunt stabilite în Uniune și care desfășoară operațiuni financiare și de asigurări vor fi obligate să integreze taxa aferentă intrărilor nedeductibilă în cadrul operațiunilor cu clienții din afara Uniunii. Întrucât vor repercuta asupra clienților imposibilitatea de a deduce TVA-ul aferent intrărilor sub forma unor costuri mai mari, aceste persoane impozabile din cadrul Uniunii vor suferi un dezavantaj concurențial în comparație cu persoanele impozabile din state terțe ale căror costuri nu includ TVA-ul ascuns.

34. Astfel, pentru a menține competitivitatea internațională a sectorului financiar din cadrul Uniunii, posibilitatea de deducere sau de rambursare apare ca fiind de dorit.

35. Totuși, aceste opțiuni de politică nu presupun că posibilități similare trebuie acordate persoanelor din țările terțe care desfășoară operațiuni financiare și de asigurări.

36. Deși este adevărat că toate persoanele impozabile, inclusiv cele stabilite în afara Uniunii, au posibilitatea obținerii rambursărilor întrucât definiția persoanei impozabile în sistemul TVA-ului din cadrul Uniunii este una globală[30], nu s-a acordat persoanelor care nu sunt stabilite în Uniune un drept necondiționat de a solicita rambursări în temeiul articolului 17 alineatul (3) din A șasea directivă TVA. Articolul 17 alineatul (4) din directiva respectivă a permis inițial statelor membre să refuze rambursările sau să impună condiții suplimentare pentru persoanele care nu sunt stabilite în Uniune. Articolul 17 alineatul (4) din A șasea directivă TVA a fost înlocuit ulterior pentru a include trimiteri la, în primul rând, A opta directivă TVA și apoi la A treisprezecea directivă TVA. În A treisprezecea directivă TVA, anumite limitări privind acordarea unei rambursări sunt totuși posibile: statele membre pot condiționa restituirile de acordarea de către statele terțe a unor avantaje comparabile[31], iar statele membre pot solicita numirea unui reprezentant fiscal[32].

37. A treisprezecea directivă TVA a fost adoptată numai în urma unor dezbateri foarte lungi în cadrul Consiliului, datorate în special dificultăților de a ajunge la un acord cu privire la o listă a cheltuielilor neeligibile pentru rambursare[33].

38. Preambulul acesteia prevede că A treisprezecea directivă TVA are drept scop

28 — Potrivit articolului 135 din Directiva TVA (fostul articol 13 din A șasea directivă TVA).

29 — Hotărârea din 6 aprilie 1995, BLP Group (C-4/94, Rec., p. I-983, punctul 28), și Hotărârea din 26 septembrie 1996, Debouche (C-302/93, Rec., p. I-4495, punctul 16).

30 — Articolul 9 din Directiva TVA.

31 — Articolul 2 alineatul (2) din A treisprezecea directivă TVA.

32 — Articolul 2 alineatul (3) din A treisprezecea directivă TVA.

33 — Terra, B., și Kajus, J., *A guide to the European VAT directives*, IBFD, 2004, 11.6.4, „The Thirteenth VAT Directive".

dezvoltarea armonioasă a relațiilor comerciale cu țările terțe[34].

39. Conform expunerii de motive la Propunerea pentru A treisprezecea directivă TVA, scopul directivei a fost de asemenea eliminarea diferenței de tratament din partea statelor membre față de comercianții stabiliți în afara Uniunii, întrucât asemenea diferențe cauzau devieri ale schimburilor comerciale în cadrul Uniunii[35].

40. În plus, expunerea de motive la Propunerea pentru A treisprezecea directivă TVA menționează în mod expres regimul și discuțiile care au condus la adoptarea celei de A opta directive TVA[36]. Coroborând aceste două expuneri de motive, este clar că obiectivul celei de A treisprezecea directive TVA a fost să extindă tratamentul acordat comercianților stabiliți în Uniune la cei stabiliți în afara Uniunii.

41. În acest scop, lucrările pregătitoare la A opta directivă TVA indică faptul că aceasta nu a fost considerată decât o primă măsură de punere în aplicare a principiului rambursării TVA-ului în cazul tuturor persoanelor impozabile nerezidente, care ar putea fi urmată de propuneri pentru soluționarea problemei rambursării persoanelor impozabile din țările terțe[37]. Într-adevăr, Parlamentul European a considerat de asemenea că distincția dintre persoanele impozabile stabilite în Comunitate și cele care nu sunt stabilite în Comunitate este neconvingătoare, de vreme ce distincția introduce un element de cumul contrar principiului sistemului TVA[38].

42. Astfel, A treisprezecea directivă TVA a abordat câteva dintre problemele abordate de A opta directivă TVA: evitarea unor devieri ale schimburilor comerciale în cadrul Uniunii ca urmare a normelor diferite de rambursare aplicate de statele membre.

43. Comisia consideră că din aceasta rezultă că cele două directive trebuie interpretate în același mod. Potrivit acesteia, nu este posibil să se rețină că serviciile financiare și de asigurări sunt incluse într-o directivă, dar nu și în cealaltă directivă.

44. Problema dacă interpretarea dată unei dispoziții dintr-o altă directivă, care este redactată în mod similar, poate fi transpusă prin

34 — Al doilea considerent al celei de A treisprezecea directive TVA.

35 — Punctele 3 și 4 din expunerea de motive la Propunerea pentru A treisprezecea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității (denumită în continuare „expunerea de motive la Propunerea pentru A treisprezecea directivă TVA"), COM(82) 443.

36 — Punctul 4 din expunerea de motive la Propunerea pentru A treisprezecea directivă TVA, *ibid.*

37 — Punctul 3 din Rezoluția Parlamentului European referitoare la avizul Parlamentului European privind propunerea Comisiei Comunităților Europene către Consiliu pentru A opta directivă privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (denumită în continuare „rezoluția Parlamentului European") (JO 1979, C 39, p. 14).

38 — Rezoluția Parlamentului European, *ibid.*, punctul 4.

analogie trebuie să se stabilească în lumina obiectivelor celor două directive[39].

45. Cu toate acestea, în prezenta cauză, în pofida obiectivelor celei de A opta directive TVA și ale celei de A treisprezecea directive TVA, care se suprapun parțial, nu considerăm că este necesar ca acestea să fie interpretate în același mod, în condițiile în care A opta directivă TVA se referă la persoanele impozabile stabilite în Uniune, iar A treisprezecea directivă TVA privește persoanele care sunt stabilite în afara Uniunii.

46. Regatul Unit justifică tratamentul diferit al persoanelor impozabile care desfășoară operațiuni financiare și de asigurări care intră în domeniul de aplicare al celei de A opta directive TVA în raport cu persoanele care intră sub incidența celei de A treisprezecea directive TVA prin faptul că principiile generale ale egalității de tratament și nediscriminării prevăzute de tratat se aplică numai în cazul primei categorii de persoane impozabile.

47. Această abordare este conformă cu jurisprudența potrivit căreia orice dispoziție trebuie interpretată în lumina normelor superioare, fiind necesar să se acorde întâietate interpretării care este conformă acelor norme superioare[40]. Astfel, tratamentul persoanelor impozabile stabilite în Uniune poate conduce la rezultate diferite față de tratamentul acordat acelora care nu sunt stabilite în Uniune.

48. Lucrările pregătitoare nu menționează în mod expres nimic despre tratamentul serviciilor financiare și de asigurări. Cu toate acestea, în opinia noastră, nu este lipsit de importanță faptul că propunerea inițială pentru A opta directivă TVA s-a referit la articolul 17 alineatul (3) din A șasea directivă TVA în ansamblul acestuia, în timp ce textul directivei adoptat în final menționează numai literele (a) și (b) ale acestui articol. Acest lucru indică faptul că legiuitorul a ales intenționat să nu includă serviciile financiare și de asigurări, de vreme ce această consecință a fost observată în mod evident cu ocazia modificării propunerii inițiale a Comisiei.

49. În speță, Comisia susține în prezenta cauză că omiterea literei (c) în A opta directivă TVA rezultă dintr-o eroare. Comisia menționează expunerea de motive la propunerea pentru A opta directivă TVA în sprijinul acestui punct de vedere, în care aceasta explică faptul că situația care intră sub incidența literei (c) va fi acoperită probabil de litera (a). Comisia admite în prezent că acest punct de vedere este aproape sigur eronat.

50. Nu suntem convinși de argumentul potrivit căruia omisiunea a fost o eroare. Chiar dacă ar fi adevărat, acest lucru, în opinia noastră, nu are vreun efect din punct de vedere legal. Este greu de crezut că eroarea nu a fost corectată până la momentul actual, trei

39 — Hotărârea din 9 februarie 1982, Polydor și RSO Records (270/80, Rec., p. 329, punctele 14-18). Pentru un exemplu mai recent, a se vedea Hotărârea din 12 noiembrie 2009, Grimme (C-351/08, Rep., p. I-10777, punctul 29).

40 — Hotărârea din 13 decembrie 1983, Comisia/Consiliul (218/82, Rec., p. 4063, punctul 15). A se vedea, mai recent, Hotărârea din 4 octombrie 2007, Schutzverband der Spirituosen-Industrie (C-457/05, Rec., p. I-8075, punctul 22).

decenii de la redactarea celei de A opta directive, cu atât mai mult cu cât Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în [Directiva TVA], către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (denumită în continuare „Directiva 2008/9")[41], care a intrat în vigoare în 2008, a menținut pretinsa eroare.

51. Prin urmare, în opinia noastră, având în vedere scopul și istoricul legislativ al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA, nu se poate deduce că articolul 169 litera (c) din Directiva TVA trebuie considerat ca fiind inclus în această dispoziție.

3. Există motive imperioase să ne abatem de la sensul literal?

52. În opinia noastră, singurul mod în care Comisia poate să obțină câștig de cauză ar fi să probeze că există motive imperioase să se interpreteze articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA în contradicție cu modul de redactare a acestuia. Acest lucru ar presupune, credem, lipsirea de sens sau de eficacitate a celei de A treisprezecea directive TVA sau a articolul 169 litera (c) din Directiva TVA, cu excepția situației în care o referire tacită la această dispoziție ar fi inclusă la articolul 2 din A treisprezecea directivă TVA.

41 — JO L 44, p. 23.

53. O interpretare conformă cu principiul pe care se întemeiază textul ce trebuie analizat va fi preferată unei interpretări care ar determina ca principiul să fie fără efect sau lipsit de sens[42].

54. Cu toate acestea, în prezenta cauză, nici A treisprezecea directivă TVA și nici articolul 169 litera (c) din Directiva TVA nu ar fi lipsite de sens sau de efect dacă s-ar reține de către Curte redactarea expresă a articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA: articolul 169 litera (c) din Directiva TVA se va aplica în continuare persoanelor stabilite statele membre în cauză, iar A treisprezecea directivă TVA se va aplica în continuare în cazul rambursărilor în ceea ce privește persoanele care nu sunt stabilite în Uniune și cărora li se aplică celelalte două litere ale articolului 169 din Directiva TVA.

55. În continuare, Comisia susține că A treisprezecea directivă TVA este doar o măsură de punere în aplicare și astfel, în caz de conflict, dreptul de deducere și rambursarea prevăzute de Directiva TVA trebuie să prevaleze.

56. Modul de redactare a articolului 171 din Directiva TVA se referă expres la A opta și la A treisprezecea directivă TVA ca „norme de punere în aplicare". Pe acest temei, aceste

42 — Hotărârea din 4 februarie 1988, Murphy și alții (157/86, Rec., p. 673, punctul 10), și Hotărârea din 22 septembrie 1988, Land de Sarre și alții (187/87, Rec., p. 5013, punctul 19). A se vedea, mai recent, Hotărârea din 9 martie 2006, Zuid Hollandse Milieufederatie și Natuur en Milieu (C-174/05, Rec., p. I-2443, punctul 20).

directive pot fi considerate subsecvente Directivei TVA.

57. A șasea și A treisprezecea directivă TVA, precum și Directiva TVA sunt, desigur, egale în ierarhia normelor, de vreme ce acestea sunt directive ale Consiliului adoptate în temeiul acelorași dispoziții ale tratatului. Prin urmare, principiul lex superior nu poate fi aplicat cu privire la acestea. Există o diferență de rang normativ între aceste două directive și între directive și tratate.

58. În principiu, acest lucru înseamnă că normele de punere în aplicare prevăzute în A treisprezecea directivă TVA pot deroga de la dispozițiile prevăzute în A șasea directivă TVA. Se poate admite că legiuitorul, cu ocazia punerii în aplicare a unui act legislativ anterior, poate decide să lase anumite dispoziții neaplicate și, prin aceasta, să modifice în mod tacit actul sau cel puțin să lase punerea în aplicare a acelor dispoziții pentru a face obiectul unor decizii ulterioare[43].

59. Cu toate acestea, este rezonabil să se pornească de la prezumția că în situația în care este posibilă interpretarea unei dispoziții din actul de punere în aplicare, interpretarea trebuie să tindă spre conformitate cu actul inițial.

60. Astfel, Curtea s-a pronunțat în sensul că scopul celei de A opta directive TVA nu este să submineze A șasea directivă TVA, ci mai degrabă să armonizeze dreptul de rambursare, astfel cum acesta este prevăzut la articolul 17 alineatul (3) din A șasea directivă TVA[44]. Urmând această logică, articolul 2 din A opta directivă TVA trebuie să fie văzut ca o reintrare în vigoare a articolului 17 alineatul (3) din A șasea directivă TVA, aceeași soluție fiind valabilă și pentru articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA.

4. Concluzie cu privire la existența unei obligații de restituire față de persoanele din țări terțe care desfășoară operațiuni financiare și de asigurări

61. Prin urmare, în opinia noastră, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului Uniunii, nu există o obligație a statelor membre de a rambursa persoanelor impozabile menționate la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA care nu sunt stabilite în Uniune.

62. În opinia noastră, diferitele norme referitoare la deduceri și rambursări existente în sistemul TVA reflectă opțiuni de politică fiscală mai degrabă decât necesități de ordin logic sau legal. Exemplele de ordin istoric arată faptul că legiuitorul poate uneori să opteze

43 — Trebuie adăugat că acest lucru este posibil numai în cazul actelor care au același rang normativ. O normă de punere în aplicare care are un rang normativ inferior sau o normă națională de punere în aplicare ori o normă de transpunere nu poate schimba obiectul sau sensul dispozițiilor actului care trebuie pus în aplicare.

44 — Hotărârea Debouche, citată la nota de subsol 29, punctul 18, și Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Rep., p. I-2425, punctul 25).

pentru soluții de reglementare în domeniul TVA-ului care sunt lipsite de coerență sau chiar disfuncționale din punctul de vedere al politicii economice sau fiscale[45].

63. Chiar dacă interpretarea articolului 2 din A treisprezecea directivă TVA propusă de Comisie corespunde mai bine sistemului actual de TVA din punct de vedere fiscal, această interpretare nu reflectă textul acestei dispoziții, în special de vreme ce legiuitorul a decis în mod intenționat să păstreze tăcerea cu privire la această problemă[46]. Prin urmare, legiuitorul este cel care trebuie să repare această omisiune[47].

64. Poziția Regatului Unit se întemeiază pe textul expres și lipsit de ambiguitate al unei dispoziții din Directiva TVA care trebuie transpusă și aplicată. Securitatea juridică se opune unei interpretări a articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA în sensul că ar viza articolul 169 litera (c) din Directiva TVA în situația în care o asemenea interpretare nu rezultă din modul de redactare utilizat[48]. Regatul Unit poate invoca acest principiu, care este important în special în domeniul dreptului fiscal în care atât persoanele impozabile, cât și autoritățile fiscale trebuie să poată să se întemeieze pe legislația Uniunii, pentru a-și susține poziția.

65. De asemenea, considerăm poziția Comisiei problematică din punct de vedere constituțional și instituțional. În situația în care Comisia susține într-adevăr că este vorba despre o omisiune involuntară în textul celei de A opta și A treisprezecea directive TVA, este nerezonabil faptul că nu utilizează dreptul de inițiativă legislativă pentru a remedia situația. Comisia acționează în mod contrar: în mod concomitent, reia presupusa eroare în propunerea sa pentru noua Directivă 2008/9 și inițiază procedura constatării neîndeplinirii obligațiilor împotriva unui stat membru care se întemeiază pe sensul literal al textului respectivei dispoziții.

66. În sfârșit, Comisia invocă de asemenea două probleme practice ale interpretării articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA în sensul că nu ar include articolul 169 litera (c) din Directivă TVA. Este vorba, în primul rând, despre faptul că interpretarea celei de A opta directive TVA ar deveni neclară din cauza modului similar de redactare a articolului 2 din A opta și din A

45 — Din perspectivă istorică a existat necesitatea de a manipula sistemul TVA, mai ales în domeniul deducerilor, astfel încât să se evite impozitarea la un nivel mult mai ridicat decât cel aplicat în sistemul cumulativ al taxei pe cifra de afaceri. Aceste interferențe cu un sistem de TVA „pur" există și astăzi. De exemplu, a fost introdusă așa-zisa regulă „tampon", limitând dreptul de deducere a TVA-ului datorat în cursul unei perioade fiscale, soldul urmând să fie reportat pentru perioada următoare. Această regulă este permisă încă de articolul 183 din Directiva TVA [fostul articol 18 alineatul (4) din A șasea directivă TVA]. A se vedea Terra, B., „Developments in VAT – the deduction of input tax", în *VAT monitor*, vol. 7, nr. 2, martie/aprilie 1996, p. 52.

46 — Astfel cum a arătat profesorul Kaarle Makkonen, legiuitorul poate să fie inconstant. A se vedea Makkonen, K., *Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie*, Annales Universitatis Turkuensis, Ser. B Humanoria 93, Turku, 1965, p. 203.

47 — Hotărârea din 9 iulie 1981, Gondrand și Garancini (169/80, Rec., p. 1931, punctele 16 și 17). A se vedea de asemenea ultimul punct din Concluziile prezentate de avocatul general Slynn în această cauză, p. 1949. A se vedea, mai recent, Hotărârea din 11 iunie 2009, Nijemeisland (C-170/08, Rep., p. I-5127, punctul 44).

48 — Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, Rep., p. I-9225, punctul 38). Este interesant să se observe că în cauza respectivă, chiar dacă dispoziția în discuție a fost modificată de legiuitor printr-o directivă ulterioară, Curtea a respins o interpretare întemeiată pe obiectivele și sistemul legislației în favoarea modului expres de redactare a dispoziției.

treisprezecea directivă TVA și, în al doilea rând, despre faptul că majoritatea statelor membre ar încălca A treisprezecea directivă TVA de vreme ce aceste state permit în mod curent rambursări pentru persoanele care nu sunt stabilite în Uniune și care desfășoară operațiuni prevăzute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA.

67. În opinia noastră, niciuna dintre aceste considerații practice nu constituie motive legale pentru interpretarea articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă TVA în sensul că ar include articolul 169 litera (c) din Directiva TVA.

68. În plus, în situația în care se consideră necesar ulterior soluționării acestei cauze, aceste dificultăți pot fi remediate prin adoptarea unor dispoziții legislative corespunzătoare pentru clarificarea conținutului dreptului la rambursare al persoanelor care nu sunt stabilite în Uniune și care desfășoară operațiuni financiare și de asigurări.

IV — Concluzie

69. Având în vedere cele de mai sus, concluzionăm că nu s-a probat de către Comisie faptul că Regatul Unit a încălcat articolele 169-171 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată sau articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă 86/560/CEE a Consiliului din 17 noiembrie 1986 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității. Prin urmare, sugerăm Curții să respingă acțiunea.