HOTĂRÂREA CURȚII (camera a treia)

15 iulie 2010*

În cauza C-582/08,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 29 decembrie 2008,

Comisia Europeană, reprezentată de domnul R. Lyal și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, reprezentat de doamna I. Rao și de domnul S. Hathaway, în calitate de agenți, asistați de domnul K. Lasok, QC,

pârât,

* Limba de procedură: engleza.

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnii E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (raportor) și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul N. Jääskinen,
grefier: domnul M.-A. Gaudissart, șef de unitate,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 februarie 2010,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 20 mai 2010,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că, prin refuzarea recuperării taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA") achitate în amonte în ceea ce privește anumite operațiuni efectuate de

persoane impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Uniunii Europene, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 169-171 din 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") și al articolului 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 (JO L 326, p. 40, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 81, denumită în continuare „A treisprezecea directivă").

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

2 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/66/CE a Consiliului din 26 aprilie 2004 (JO L 168, p. 35, Ediție specială, 01/vol. 5, p. 87, denumită în continuare „A șasea directivă"), în versiunea care rezulta din articolul 28f punctul 1 din directiva menționată, prevedea:

„(3) Statele membre pot de asemenea acorda oricărei persoane plătitoare de impozit dreptul la deducerea sau la restituirea [TVA-ului] menționat la alineatul (2), în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în cadrul:

(a) unor tranzacții legate de activitățile economice menționate la articolul 4 alineatul (2), desfășurate în altă țară, care ar îndeplini condițiile pentru deducerea impozitului, dacă s-ar desfășura pe teritoriul țării;

(b) operațiunilor care sunt scutite în temeiul articolului 14 alineatul (1) literele (g) și (i), al articolului 15, al articolului 16 alineatul (1) secțiunile B, C, D și E și alineatul (2) și al articolului 28c secțiunile A și C;

(c) oricăreia dintre tranzacțiile scutite în temeiul articolului 13 secțiunea B literele (a) și (d) alineatele (1)-(5), dacă clientul este stabilit în afara Comunității sau dacă aceste tranzacții sunt direct legate de bunuri destinate exportului în afara Comunității.

(4) [TVA-ul] se rambursează în temeiul alineatului (3):

— persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării, dar sunt stabilite într-un alt stat membru în conformitate cu normele de aplicare prevăzute în Directiva 79/1072/CEE;

— persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul comunitar, în conformitate cu normele de aplicare prevăzute în Directiva 86/560/CEE.

[…]” [traducere neoficială]

3 Articolul 17 alineatul (4) din A șasea directivă prevedea, în versiunea sa inițială:

„Consiliul depune toate eforturile pentru a adopta până la 31 decembrie 1977, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, norme comunitare de stabilire a sistemelor în cadrul cărora se efectuează restituiri în conformitate cu alineatul (3) către persoanele plătitoare de impozit care nu sunt stabilite pe teritoriul țării. Până la intrarea în vigoare a acestor aranjamente, statele membre pot determina singure metoda de efectuare a restituirii în cauză. Dacă persoana plătitoare de impozit nu este rezidentă pe teritoriul Comunității, statele membre pot refuza restituirea sau pot impune condiții suplimentare." [traducere neoficială]

4 Articolele 169-171 din Directiva TVA au înlocuit articolul 17 alineatele (3) și (4) din A șasea directivă începând cu 1 ianuarie 2007.

5 Articolul 169 din Directiva TVA prevede:

„Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA-ul prevăzut la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni:

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

(b) operațiuni scutite în temeiul articolelor 138, 142 sau 144, al articolelor 146-149, al articolelor 151, 152, 153 sau 156, al articolului 157 alineatul (1) litera (b), al articolelor 158-161 sau al articolului 164;

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

6 Articolul 170 din directiva menționată prevede:

„Toate persoanele impozabile care, în sensul articolului 1 din Directiva 79/1072/CEE, articolului 1 din Directiva 86/560/CEE și articolului 171 din prezenta directivă, nu sunt stabilite în statul membru în care ele cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA-ului au dreptul de a obține o rambursare a TVA-ului respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

(a) operațiunile prevăzute la articolul 169;

(b) operațiunile pentru care taxa este datorată doar de către client în conformitate cu articolele 194-197 sau cu articolul 199."

7 Articolul 171 din Directiva TVA prevede:

„(1) TVA-ul este rambursat persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru în care ele cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA-ului, dar care sunt stabilite într-un alt stat membru, în conformitate cu normele de punere în aplicare stabilite de Directiva 79/1072/CEE.

[…]

(2) TVA-ul este rambursat persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității în conformitate cu normele de aplicare stabilite de Directiva 86/560/CEE.

[…]

(3) Directivele 79/1072/CEE și 86/560/CEE nu se aplică livrării de bunuri care este sau poate fi scutită în temeiul articolului 138 atunci când bunurile astfel livrate sunt expediate sau transportate de persoana care achiziționează bunurile sau în numele acesteia."

8 Operațiunile scutite prevăzute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA privesc, în conformitate cu articolul 135 alineatul (1) literele (a)-(f), în special operațiunile de asigurare și operațiunile financiare, precum cele precizate de această ultimă dispoziție.

9 Articolul 2 din 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") 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 [TVA] aferent serviciilor care i-au fost prestate sau bunurilor mobiliare care i-au fost livrate de altă persoană plătitoare de impozit pe teritoriul țării sau aferent 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 Directiva 77/388/CEE și la prestarea serviciilor prevăzute la articolul 1 litera (b)."

10 Articolul 8 din A opta directivă, care a fost abrogat în temeiul articolului 7 din A treisprezecea directivă, prevedea:

„În cazul persoanelor plătitoare de impozit care nu sunt stabilite pe teritoriul Comunității, statele membre pot refuza restituirile sau pot impune condiții speciale.

Restituirile nu pot fi acordate în condiții mai favorabile decât cele aplicate pentru persoanele plătitoare de impozit stabilite pe teritoriul Comunității."

11 Expunerea de motive la Propunerea pentru A opta directivă a Consiliului din 3 ianuarie 1978, prezentată de Comisie [COM(77) 721 final] (denumită în continuare „propunerea pentru A opta directivă"), prevede în ceea ce privește articolul 2 din această propunere:

„Trimiterea cuprinsă la articolul 17 alineatul (4) din A șasea directivă [«în temeiul alineatului (3)»] implică faptul că trebuie rambursată numai taxa care s-a aplicat achizițiilor de bunuri și servicii sau importurilor de bunuri care sunt utilizate de persoana impozabilă străină pentru activitățile prevăzute la articolul 17 alineatul (3) din directivă. Or, printre cele trei cazuri prevăzute la literele (a), (b) și (c) ale acestui alineat, numai primele două par să fie avute în vedere. […]

[…]

În ceea ce privește cazurile menționate la litera (c) a articolului 17 alineatul (3) din directivă, având în vedere că operațiunile de asigurare sau bancare menționate de aceasta sunt întotdeauna situate într-o țară terță, prestatorul dintr-o țară membră nu poate fi niciodată considerat ca efectuând o operațiune în țările de rambursare: aceste cazuri fac parte, așadar, dintre cele vizate la litera (a) (persoană impozabilă străină care nu efectuează nicio operațiune impozabilă în țările de rambursare) și cu privire la care se aplică reglementarea existentă."

12 Articolul 2 din propunerea pentru A opta directivă, care a fost aprobat de Parlamentul European, menționa rambursarea TVA-ului aferent serviciilor sau bunurilor „în măsura în care aceste bunuri și servicii sunt utilizate pentru operațiunile prevăzute la articolul 17 alineatul (3) din A șasea directivă".

13 Al doilea considerent al celei de A treisprezecea directive prevede:

„întrucât este necesar să se asigure dezvoltarea armonioasă a relațiilor comerciale între Comunitate și țările terțe conform dispozițiilor Directivei 79/1072/CEE, ținându-se cont în același timp de situațiile diferite întâlnite în țările terțe”.

14 Articolul 2 din A treisprezecea directivă 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 [TVA] aplicat 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 perceput 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 Directiva 77/388/CEE sau pentru prestarea serviciilor menționate în articolul 1 alineatul (1) litera (b) din prezenta directivă.

(2) Statele membre pot face restituirile menționate în alineatul (1) cu condiția acordării de către statele terțe a unor avantaje comparabile în ceea ce privește impozitele pe cifra de afaceri.

[…]”

15 Articolul 4 din A treisprezecea directivă prevede:

„(1) În sensul prezentei directive, îndeplinirea condițiilor pentru restituire se determină în conformitate cu articolul 17 din Directiva 77/388/CEE, așa cum se aplică în statul membru în care se efectuează restituirea.

(2) Cu toate acestea, statele membre pot prevedea excluderea anumitor cheltuieli sau pot impune condiții suplimentare pentru restituiri.

(3) Prezenta directivă nu se aplică livrărilor de bunuri exonerate sau care pot fi exonerate în temeiul articolului 15 punctul 2 din Directiva 77/388/CEE."

16 Conform articolului 5 din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO L 44, p. 23), care a înlocuit A opta directivă începând cu 1 ianuarie 2010:

„Fiecare stat membru rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în statul membru de rambursare TVA-ul încasat pentru bunurile sau serviciile care i-au fost livrate/prestate de alte persoane impozabile din statul membru respectiv sau pentru

importul de bunuri în statul membru respectiv, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

(a) operațiunile prevăzute la articolul 169 literele (a) și (b) din Directiva 2006/112/CE;

(b) operațiunile efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu articolele 194-197 și cu articolul 199 din Directiva 2006/112/CE, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare.

Fără a aduce atingere articolului 6, în înțelesul prezentei directive, dreptul la o rambursare a taxei aferente intrărilor este determinat în temeiul Directivei 2006/112/CE, astfel cum se aplică în statul membru de rambursare."

Reglementarea națională

17 În temeiul articolelor 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 Regulations 1995, în versiunea rezultată din Value Added Tax (amendment) (No. 4) Regulations 2004, operatorii care nu sunt stabiliți în Uniune nu au dreptul să recupereze TVA-ul achitat în amonte pentru operațiunile prevăzute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA.

Procedura precontencioasă

18 La 13 ianuarie 2006, Comisia a comunicat autorităților din Regatul Unit opinia sa potrivit căreia articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă nu putea fi interpretat ca excluzând rambursarea TVA-ului aplicat pentru produsele sau serviciile utilizate în scopul operațiunilor de asigurare și al operațiunilor financiare menționate la articolul 17 alineatul (3) litera (c) din A șasea directivă, al cărui cuprins a fost reluat la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA. Printr-o corespondență din 12 mai 2006, Regatul Unit a exprimat o opinie contrară, susținând că legislația sa era conformă legislației aplicabile a Uniunii.

19 În consecință, Comisia a decis să inițieze procedura prevăzută la articolul 226 CE, adresând Regatului Unit, la 12 octombrie 2006, o scrisoare de punere în întârziere în care îi imputa acestui stat membru că nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 17 alineatele (3) și (4) din A șasea directivă și al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă.

20 Întrucât nu a fost convinsă de argumentele prezentate de Regatul Unit în răspunsul acestuia din 14 decembrie 2006, Comisia a emis, la 27 iunie 2007, un aviz motivat prin care invita acest stat membru să ia măsurile necesare pentru a îndeplini cerințele care rezultă din articolele 169-171 din Directiva TVA și din articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă într-un termen de două luni de la primirea acestui aviz motivat.

21 Regatul Unit a răspuns la avizul motivat menționat prin scrisoarea din 29 august 2007, prin care acesta a confirmat interpretarea sa dată celei de A treisprezecea directive și articolelor 169-171 din Directiva TVA. Întrucât contesta această interpretare și își menținea poziția în ceea ce privește incompatibilitatea legislației în cauză din Regatul Unit cu cerințele care rezultă din dreptul Uniunii, Comisia a decis să formuleze prezenta acțiune.

Cu privire la acțiune

22 Cu titlu introductiv, trebuie subliniat că este cert că un operator stabilit în afara Uniunii nu are, potrivit legislației Regatului Unit, dreptul să recupereze taxa achitată în amonte, în acest stat membru, pentru bunurile sau serviciile utilizate în scopul operațiunilor care intră în categoriile menționate la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA, mai precis anumite operațiuni de asigurare și anumite operațiuni financiare.

23 Acțiunea se referă, așadar, numai la problema dacă articolele 169-171 din Directiva TVA, precum și articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă acordă un asemenea drept operatorilor stabiliți în afara Uniunii.

24 În conformitate cu articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă, fiecare stat membru restituie oricărei persoane impozabile care nu este stabilită pe teritoriul Uniunii orice TVA aplicat unor servicii care i-au fost prestate sau pentru bunuri mobiliare care i-au fost livrate pe teritoriul țării de către o altă persoană impozabilă sau care i-a fost perceput 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.

25 În ceea ce privește trimiterea la articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (b) din A șasea directivă, care este prevăzută la articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă, trebuie remarcat, pe de o parte, că textul acestei din urmă directive nu a fost adaptat după intrarea în vigoare a Directivei TVA, al cărei articol 169 literele (a) și (b) a înlocuit articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (b) menționat. Prin urmare, articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă trebuie înțeles ca referindu-se la articolul 169 literele (a) și (b) menționat.

26 Pe de altă parte, trebuie subliniat că operațiunile de asigurare și operațiunile financiare în discuție în prezenta cauză sunt menționate la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA.

27 Regatul Unit, întemeindu-se pe textul articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă, care nu face trimitere în mod expres decât la operațiunile prevăzute la articolul 169 literele (a) și (b) din Directiva TVA, concluzionează că nu există un drept de rambursare a TVA-ului în ceea ce privește operațiunile menționate la articolul 169 litera (c) din directiva respectivă.

28 În schimb, Comisia, deși admite că articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă nu face trimitere la operațiunile prevăzute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA, susține totuși, întemeindu-se pe argumentele bazate pe lucrările pregătitoare, pe economia și scopul dispozițiilor în cauză, că respectivul articol 2 alineatul (1) coroborat cu articolele 169-171 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că atribuie de asemenea un drept de rambursare a TVA-ului în ceea ce privește operațiunile menționate la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA.

29 Trebuie, așadar, să se stabilească dacă argumentele prezentate de Comisie în susținerea propriei interpretări a articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă și a articolelor 169-171 din Directiva TVA sunt de natură să justifice faptul că aceste articole sunt înțelese ca atribuind un drept de rambursare a TVA-ului pentru operațiunile prevăzute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA și aceasta deși textul clar și precis al articolului 2 alineatul (1) nu face trimitere decât la articolul 169 literele (a) și (b) din Directiva TVA.

30 Potrivit Comisiei, dreptul operatorilor stabiliți în afara Uniunii de a recupera taxa achitată în amonte, într-un stat membru, în scopul operațiunilor prevăzute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA rezultă deja din articolele 169-171 din această directivă. Articolul 170 din directiva menționată ar conferi acest drept pentru toate operațiunile vizate la articolul 169 din aceasta din urmă și nu ar prevedea nicio

derogare. Având în vedere că Directiva TVA ar enunța norma de bază, în timp ce A treisprezecea directivă nu ar cuprinde decât dispoziții de aplicare care reglementează modalitățile de rambursare, textul necondiționat al articolului 170 din Directiva TVA ar trebui să prevaleze asupra formulării articolului 2 din A treisprezecea directivă.

31 Desigur, articolul 170 din Directiva TVA prevede, în termeni generali, la fel cum enunța anterior articolul 17 alineatul (3) din A șasea directivă, un drept de rambursare a TVA-ului achitat în amonte atunci când bunurile și serviciile cărora li s-a aplicat TVA-ul sunt utilizate pentru „operațiunile prevăzute la articolul 169” din Directiva TVA.

32 De asemenea, este cert că A opta directivă are în vedere stabilirea modalităților de rambursare a TVA-ului plătit într-un stat membru de către persoanele impozabile stabilite în alt stat membru, obiectivul său fiind, astfel, acela de a armoniza dreptul la rambursare, astfel cum rezultă din articolul 17 alineatul (3) din A șasea directivă (a se vedea Hotărârea din 13 iulie 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Rec., p. I-6109, punctul 20, și Hotărârea din 15 martie 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Rep., p. I-2425, punctul 26), ceea ce ar fi valabil, pentru A treisprezecea directivă, și în ceea ce privește persoanele impozabile stabilite în state terțe.

33 Cu toate acestea, nu se poate deduce din aceasta, astfel cum susține Comisia, că articolul 170 din Directiva TVA permite să se deroge de la textul clar și precis al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă.

34 Astfel, A treisprezecea directivă nu se limitează să reglementeze modalitățile formale de punere în aplicare a dreptului de rambursare a TVA-ului, ci prevede anumite derogări de la acest drept, după cum recunoaște Comisia în observațiile scrise, fără a

contesta validitatea acestora. Printre aceste derogări se numără posibilitatea statelor membre de a condiționa, în temeiul articolului 2 alineatul (2) din această directivă, această rambursare de acordarea de către state terțe a unor avantaje comparabile și, în conformitate cu articolul 4 alineatul (2) din directiva menționată, de a prevedea excluderea anumitor cheltuieli de la rambursarea respectivă sau de a subordona rambursarea unor condiții suplimentare.

35 Prin urmare, dispozițiile celei de A treisprezecea directive, în special articolul 2 alineatul (1) din aceasta, trebuie considerate drept o *lex specialis* în raport cu articolele 170 și 171 din Directiva TVA, care se opune ca dreptul de rambursare, prevăzut în termeni generali la articolul 170 menționat, să prevaleze față de textul clar și precis al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă.

36 Rezultă că problema dacă statele membre sunt obligate să acorde un drept de rambursare a TVA-ului pentru operațiunile prevăzute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA în favoarea persoanelor impozabile stabilite în afara Uniunii trebuie să fie clarificată numai în funcție de articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă.

37 Cu privire la interpretarea articolului 2 alineatul (1) menționat, Comisia susține, mai întâi, că din lucrările pregătitoare rezultă că nu s-ar putea prezuma că legiuitorul Uniunii ar fi dorit, prin menționarea la articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă numai a operațiunilor prevăzute la articolul 169 literele (a) și (b) din Directiva TVA, să excludă rambursarea TVA-ului pentru operațiunile menționate la articolul 169 litera (c) din această directivă. Modul de redactare al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă s-ar întemeia pe o apreciere eronată făcută de legiuitorul Uniunii cu ocazia adoptării articolului 2 din A opta directivă, care are un mod de redactare aproape identic cu cel al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă și al cărui cuprins a servit drept model pentru elaborarea acestuia din urmă.

38 În această privință, Comisia se întemeiază, mai întâi, pe expunerea de motive la propunerea pentru A opta directivă și afirmă că, la adoptarea acestei directive, legiuitorul a omis trimiterea la articolul 17 alineatul (3) litera (c) din A șasea directivă întrucât a considerat, din eroare, că operațiunile în cauză fuseseră deja luate în considerare la articolul 17 alineatul (3) litera (a) din aceasta, care este menționat în cadrul enumerării prevăzute la articolul 2 din A opta directivă.

39 În continuare, potrivit Comisiei, logica sistemului TVA-ului impune acordarea unui drept de rambursare a TVA-ului pentru operațiunile prevăzute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA. Astfel, potrivit acestei logici și în conformitate cu uzanțele internaționale, nicio taxă nu ar trebui să fie datorată atunci când bunurile și serviciile sunt exportate. În ceea ce privește, în special, operațiunile scutite, precum operațiunile de asigurare și operațiunile financiare, pentru care nu ar exista în mod normal posibilitatea recuperării taxei achitate în amonte, articolul 169 litera (c) din Directiva TVA viza să permită recuperarea TVA-ului inclus în prețul de achiziție a bunurilor și a serviciilor destinate executării acestor operațiuni. Astfel, faptul de a acorda un drept de rambursare al TVA-ului ar permite să se evite ca operatorul stabilit în Uniune să fie defavorizat în raport cu concurenții stabiliți în afara Uniunii.

40 În sfârșit, potrivit Comisiei, comparația efectuată între articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă și articolul 2 din A opta directivă demonstrează că aceste două dispoziții trebuie interpretate în mod uniform. Or, în pofida textului aproape identic al dispozițiilor menționate, Regatul Unit ar interpreta articolul 2 din A opta directivă în sensul că include operațiunile menționate la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA, poziția astfel adoptată de acest stat membru fiind, în consecință, contradictorie. Potrivit Comisiei, interpretarea articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă susținută de Regatul Unit ar trebui, în cazul în care ar fi corectă, să fie valabilă și în ceea ce privește articolul 2 din A opta directivă și să determine repercusiuni pentru toate statele membre care fac o asemenea interpretare a acestui articol 2.

41 Mai întâi, trebuie să se respingă acest din urmă argument ca nerelevant.

42 Astfel, prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor se referă la problema dacă Regatul Unit nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 169-171 din Directiva TVA și al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă, prin refuzarea recuperării TVA-ului achitat în amonte pentru operațiunile prevăzute la articolul 169 litera (c) din Directiva TVA efectuate de persoane impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul Uniunii.

43 Or, nici faptul că Regatul Unit, precum și celelalte state membre acordă operatorilor stabiliți în interiorul Uniunii, în temeiul celei de A opta directive, un asemenea drept la rambursarea TVA-ului, nici eventuala inexistență a unor motive care să justifice o practică divergentă în ceea ce privește, pe de o parte, operatorii vizați de această directivă și, pe de altă parte, pe cei cărora li se aplică A treisprezecea directivă, nici eventualele repercusiuni la nivelul statelor membre în situația inexistenței unor asemenea motive nu constituie elemente de natură să sprijine interpretarea susținută de Comisie în ceea ce privește articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă.

44 În continuare, în ceea ce privește argumentul întemeiat pe lucrările pregătitoare, trebuie să se precizeze, de la bun început, că articolul 2 din propunerea privind A opta directivă, în care este prevăzută expunerea de motive la care se referă Comisia, face trimitere, fără nicio altă precizare, la „operațiunile prevăzute la articolul 17 alineatul (3) din A șasea directivă". În consecință, nu poate fi considerat dovedit faptul că posibila apreciere eronată efectuată, potrivit Comisiei, în această expunere de motive a fost în mod efectiv la originea textului articolului 2 din A opta directivă sau a celui al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă.

45 În plus, articolul 5 din Directiva 2008/9, care a înlocuit A opta directivă, face trimitere, la fel ca articolul 2 din această din urmă directivă, la articolul 169 „literele (a) și (b)" din Directiva TVA. Astfel, teza Comisiei implică, pe de o parte, ca legiuitorul Uniunii să fi săvârșit o eroare cu ocazia adoptării celei de A opta directive, eroare care ar fi fost reluată în cea de A treisprezecea directivă și, pe de altă parte, ca legiuitorul menționat să fi săvârșit aceeași eroare cu ocazia adoptării Directivei 2008/9.

46 În ceea ce privește această pretinsă eroare, precum și argumentul Comisiei potrivit căruia interpretarea pe care aceasta o dă dispozițiilor în cauză este mai conformă logicii sistemului comun al TVA-ului, trebuie să se constate că, chiar dacă se presupune că afirmațiile Comisiei sunt exacte, nu este obligația Curții, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 65 din concluzii, să efectueze o asemenea interpretare, care să vizeze corectarea articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă.

47 În această privință, Curtea a statuat, în Hotărârea din 5 octombrie 2004, Comisia/Grecia (C-475/01, Rec., p. I-8923), că Republica Elenă putea să își întemeieze în mod justificat legislația națională pe textul clar al articolului 23 alineatul (2) din Directiva 92/83/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la alcool și băuturi alcoolice (JO L 316, p. 21, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 152) care autorizează aplicarea în cazul uzo-ului a unei rate a accizelor inferioare ratei minime. Astfel, Curtea a respins acțiunea Comisiei prin care aceasta invoca o neîndeplinire de către acest stat membru a obligațiilor care rezultă din articolul 90 primul paragraf CE și susținea că statele membre nu erau scutite, chiar și în prezența unei asemenea autorizări exprese în dreptul derivat, de obligația de a respecta dreptul primar, ceea ce ar implica faptul că, în cazul în care măsura națională s-ar dovedi incompatibilă cu dreptul primar, statul membru nu era îndreptățit să utilizeze această autorizare.

48 Tot astfel, nu s-ar putea imputa Regatului Unit, a cărui reglementare națională este în conformitate cu textul clar și precis al articolului 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă, faptul că nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin tocmai în temeiul acestei

dispoziții din cauză că nu ar fi efectuat o interpretare prin care să corecteze dispoziția menționată pentru a respecta logica generală a sistemului comun al TVA-ului și să îndrepte o eroare a legiuitorului comunitar, invocată de Comisie și care rezultă, potrivit acesteia din urmă, din expunerea de motive la propunerea pentru A opta directivă.

49 Potrivit unei jurisprudențe constante, principiul securității juridice impune ca o reglementare a Uniunii să permită persoanelor interesate să cunoască cu exactitate întinderea obligațiilor pe care le instituie în sarcina acestora. Astfel, justițiabilii trebuie să aibă posibilitatea să își cunoască în mod neechivoc drepturile și obligațiile și să acționeze în consecință (Hotărârea din 10 martie 2009, Heinrich, C-345/06, Rep., p. I-1659, punctul 44 și jurisprudența citată).

50 Desigur, această jurisprudență vizează relațiile dintre particulari și autoritatea publică. Cu toate acestea, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 64 din concluzii, această jurisprudență este relevantă și în cadrul transpunerii unei directive privind domeniul fiscal.

51 Astfel, în pofida textului clar și precis al unei dispoziții precum articolul 2 alineatul (1) din A treisprezecea directivă, nu poate fi efectuată o interpretare care să vizeze corectarea acestei dispoziții și extinderea în acest mod a obligațiilor statelor membre care decurg din aceasta (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 22 decembrie 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, Rep., p. I-10627, punctul 44).

52 Din toate cele de mai sus rezultă că acțiunea Comisiei trebuie respinsă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

53 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Regatul Unit a solicitat obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată, iar aceasta a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

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

1) Respinge acțiunea.

2) Obligă Comisia Europeană la plata cheltuielilor de judecată.

Semnături