Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 6 octombrie 2016[1]

Cauza C-274/15

Comisia Europeană
împotriva

Marelui Ducat al Luxemburgului

„Legislație fiscală — Taxa pe valoarea adăugată — Articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112/CE — Scutire de TVA a prestărilor de servicii de către anumite grupuri către membrii acestora — Prestare de servicii necesare în mod direct desfășurării unei activități scutite de TVA sau al unei activități netaxabile — Deducerea TVA-ului de către membrii grupului — Acțiunea unui membru în nume propriu în contul grupului”

I – Introducere

1. Prezenta acțiune introdusă de Comisia Europeană împotriva Marelui Ducat al Luxemburgului vizează mai multe dispoziții de drept luxemburghez în materia TVA-ului, coroborate cu scutirea de TVA reglementată la articolul 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”)[3]. Acțiunea se întemeiază pe decizia legiuitorului Uniunii de a nu acorda, în principiu, dreptul de deducere a TVA-ului unor întreprinderi care efectuează prestații scutite de la plata TVA-ului, precum spitale, 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 îl suportă în mod indirect.

2. 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. 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, care, nici el, nu datorează TVA, dar nici nu poate invoca deducerea, chiar dacă prestează servicii cu plată sau vinde bunuri.

1 — Limba originală: germana.

2 — JO 2006, L 347, p. 1.

3 — În ultimele decenii, Curtea s-a ocupat numai cu trei ocazii de această scutire de TVA și de numeroasele ei condiții, prin Hotărârea din 15 iunie 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), prin Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), și prin Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713). În prezent însă există patru cauze pendinte în fața Curții. Pe lângă procedura de față, este vorba despre cauzele C-326/15 (DNB Banka), C-605/15 (Aviva) și C-616/15 (Comisia/Germania).

3. Întrucât este însă de asemenea posibil să existe situații în care întreprinderi prestatoare în care este rentabil din punct de vedere economic sau este necesar ca anumite prestații parțiale să nu fie efectuate în mod individual, ci împreună cu alte întreprinderi, de asemenea scutite (spre exemplu, dacă mai mulți medici practicieni folosesc în comun un aparat medical de mari dimensiuni), articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA scutește și aceste prestații ale grupului către membrii lui. În acest sens, excluderea deducerilor nu își produce efectele asupra formării prețului, ceea ce menține valoarea scutirii pentru consumatorul final, indiferent dacă prestația în întregul ei a fost efectuată numai de către o întreprindere scutită sau de aceasta împreună cu alte întreprinderi scutite.

4. Procedura de față trebuie să clarifice acum dacă Marele Ducat al Luxemburgului a depășit în mod anticoncurențial ceea ce era necesar pentru punerea în aplicare a acestor scutiri și a altor prevederi relevante de drept al Uniunii în materie de TVA în scopul sprijinirii intereselor economice ale întreprinderilor sale.

II – Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

5. Articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA descrie conceptul de taxare a valorii adăugate după cum urmează:

„La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.”

6. Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, este supusă la plata TVA-ului „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”. În conformitate cu litera (a) a dispoziției, aceeași concluzie este valabilă și pentru „livrarea de bunuri”.

7. Conform articolului 132 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, statele membre trebuie să scutească de la plata TVA următoarele tranzacții:

„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.”

8. În ceea ce privește deducerea TVA-ului cu care sunt încărcate elementele de cost ale unei operațiuni (deducerea TVA-ului în amonte), articolul 168 din Directiva TVA prevede următoarele:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[…]”

9. În ceea ce privește procedura de deducere a TVA-ului în amonte, articolul 178 din Directiva TVA [4] prevede următoarele:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

[…]”

10. În sfârșit, Directiva TVA conține dispoziții speciale privind transferurile de bunuri în temeiul unui contract de comision, care joacă un anumit rol în cadrul prezentei proceduri. Astfel, articolul 14 alineatul (2) din directivă conține următoarea reglementare în cazul livrării de bunuri:

„(2) Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

[…]

(c) transferul de bunuri în temeiul unui contract de comision la cumpărare sau vânzare.”

11. Pe de altă parte, în ceea ce privește serviciile, articolul 28 prevede următoarele:

„Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”

12. Principalele dispoziții se regăseau deja 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 [5] (denumită în continuare „A șasea Directivă”), care a fost recodificată prin Directiva TVA. Pentru acest motiv, în cadrul prezentei proceduri, se va ține seama de asemenea de jurisprudența Curții referitoare la aceasta.

Dreptul luxemburghez

13. Articolul 44 alineatul 1 litera y) din Legea din 12 februarie 1979 privind TVA (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) conține un regim de scutire de TVA identic cu versiunea în limba franceză a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

14. În scopul precizării aplicării acestui regim de scutire de TVA, s-a adoptat Regulamentul Marelui Ducat din 21 ianuarie 2004 privind scutirea de TVA a prestărilor de servicii furnizate membrilor lor de grupuri independente de persoane (denumit în continuare „regulamentul luxemburghez”).

4 — În versiunea anterioară modificării prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește normele privind facturarea (JO 2010, L 189, p. 1), care, potrivit articolului 2 alineatul (1) al doilea paragraf, trebuie aplicată abia începând cu 1 ianuarie 2013 și, pentru acest motiv, nu prezintă relevanță în speță.

5 — JO 1977, L 145, p. 1.

15. Potrivit articolului 1 din regulamentul luxemburghez, un grup independent de persoane în sensul articolului 44 alineatul 1 litera y) din Legea privind TVA-ul trebuie fie să aibă personalitate juridică proprie [litera a)], fie să acționeze în nume propriu în raport cu membrii săi și cu terțe persoane [litera b)]. Prin intermediul Regulamentului Marelui Ducat din 7 august 2012, această dispoziție a fost completată cu încă un paragraf, care prevede că regulamentul nu se aplică grupurilor independente ale căror servicii sunt prestate către unul sau mai mulți membri în principal în scopul unor operațiuni taxabile.

16. Articolul 2 din regulamentul luxemburghez prevede condițiile pentru acordarea scutirii fiscale în temeiul articolului 44 alineatul 1 litera y) din Legea privind TVA-ul. Dispoziția de la litera a) prima teză prevede că activitatea grupului trebuie să fie compusă exclusiv din prestări de servicii necesare în mod direct desfășurării activității membrilor săi. Astfel, activitatea membrilor trebuie să fie scutită de TVA sau membrii nu trebuie să fie persoane impozabile. În temeiul literei a) a doua teză, această condiție este îndeplinită și în cazul persoanelor care, în cadrul activității lor scutite de TVA sau al activității lor netaxabile, realizează de asemenea operațiuni supuse la plata TVA-ului, în măsura în care acestea nu depășesc un volum de 30 % din cifra de afaceri totală. Articolul 3 din regulamentul luxemburghez reglementează cu privire la acest prag și alte aspecte, precum faptul că, în anumite condiții, acesta poate ajunge până la 50 % din cifra de afaceri.

17. În plus, articolul 4 din regulamentul luxemburghez permite acestor persoane să deducă TVA-ul facturat *grupului* pentru prestările de servicii efectuate de acesta. Potrivit Circularei administrative nr. 707 din 29 ianuarie 2004 (denumită în continuare „circulara luxemburgheză”), care prevede în special documentele care trebuie prezentate de membri în acest scop, acest transfer al dreptului de deducere a TVA-ului se realizează în scopul garantării neutralității fiscale.

18. În sfârșit, o notă din 18 decembrie 2008, redactată de grupul de lucru care activează în cadrul Comitetului de Observare a Piețelor [Comité d'Observation des Marchés (CObMa), denumită în continuare „nota CObMa”] în acord cu Administrația Înregistrării și a Domeniilor (Administration de l'Enregistrement et des Domaines, denumită în continuare „administrația financiară luxemburgheză”), se referă de asemenea la scutirea de TVA a unor grupuri independente de persoane. Între altele, se ridică problema persoanei care trebuie să figureze pe o factură emisă de un terț și care se referă la costurile comune, atunci când grupul nu are personalitate juridică proprie. În acest sens, se precizează că, în cazul în care un membru contractează în nume propriu în contul grupului servicii prestate de alte persoane, încărcarea grupului cu aceste costuri comune se realizează în afara domeniului de aplicare al TVA-ului.

III – Fondul litigiului

19. Prin intermediul scrisorii sale din 7 aprilie 2011, Comisia a comunicat Marelui Ducat al Luxemburgului că are îndoieli în ceea ce privește conformitatea cu dreptul Uniunii a diferitor prevederi ale legislației luxemburgheze referitoare la transpunerea scutirii fiscale de la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

20. În avizul motivat din 27 ianuarie 2012, Comisia nu a considerat că îndoielile sale au fost infirmate și a solicitat Marelui Ducat al Luxemburgului ca, în termen de două luni, să ia măsurile necesare pentru a adapta dispozițiile sale juridice la prevederile din dreptul Uniunii.

21. Astfel, Comisia consideră că, în primul rând, Marele Ducat al Luxemburgului încalcă articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA în măsura în care aplică scutirea fiscală și în cazuri în care grupul *nu* prestează un serviciu necesar în mod direct unei activități scutite de TVA sau unei activități netaxabile a unui membru. În al doilea rând, faptul că membrilor grupului li se acordă dreptul de a deduce TVA-ul aferent intrărilor reprezentate de servicii care nu au fost prestate în beneficiul membrului respectiv, ci al grupului și facturate acestuia din urmă, este contrar articolului 168

litera (a) și articolului 178 litera (a) din Directiva TVA. În al treilea rând, contractarea unor servicii de către un membru în contul grupului în temeiul articolului 14 alineatul (2) litera (c) și al articolului 28 din Directiva TVA trebuie tratată ca o succesiune de două prestări de servicii consecutive și nu trebuie să se considere că aceasta nu prezintă relevanță din punctul de vedere al TVA-ului.

IV – Procedura în fața Curții

22. Având în vedere că Marele Ducat al Luxemburgului nu a dat curs solicitării Comisiei în termenul prevăzut, la 8 iunie 2015, în conformitate cu articolul 258 al doilea paragraf TFUE, Comisia a sesizat Curtea cu o acțiune, prin care solicită următoarele:

— constatarea faptului că, prin prevederea regimului de TVA privind grupurile independente de persoane astfel cum este definit la articolul 44 alineatul 1 litera y) din Legea din 12 februarie 1979 privind TVA, la articolele 1-4 din Regulamentul Marelui Ducat din 21 ianuarie 2004 privind scutirea de TVA a prestărilor de servicii furnizate membrilor lor de grupuri independente de persoane, în Circulara administrativă nr. 707 din 29 ianuarie 2004 în măsura în care aceasta comentează articolele 1-4 din Regulamentul Marelui Ducat, precum și în nota CObMa, Marele Ducat al Luxemburgului nu și-a îndeplinit obligațiile care îi incumbă în temeiul Directivei TVA, în special al articolului 2 alineatul (1) litera (c) și al articolului 132 alineatul (1) litera (f), al articolului 1 alineatul (2) al doilea paragraf, al articolului 168 litera (a) și al articolului 178 litera (a), precum și al articolului 14 alineatul (2) litera (c) și al articolului 28 din această directivă;

— obligarea Marelui Ducat al Luxemburgului la plata cheltuielilor de judecată.

23. Marele Ducat al Luxemburgului solicită Curții:

— respingerea acțiunii Comisiei ca inadmisibilă în parte și ca neîntemeiată în rest, precum și, în subsidiar, ca neîntemeiată în tot;

— obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.

24. Părțile au prezentat Curții inițial concluzii scrise, iar la 30 iunie 2016 au dezbătut în ședința de judecată.

V – Apreciere

A – *Cu privire la primul motiv al cererii: utilizarea serviciilor de către membrii grupului*

25. Prin intermediului primului motiv al cererii, Comisia critică o încălcare a articolului 2 alineatul (1) litera (c) și a articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

26. În conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, în principiu, toate serviciile prestate de persoane impozabile trebuie supuse la plata TVA-ului. Cu toate că articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA prevede o scutire fiscală aplicată serviciilor prestate de către grupuri independente către membrii acestora, aceasta se aplică printre altele numai atunci când serviciile sunt necesare în mod direct desfășurării unei activități a membrilor scutite de taxă sau care se situează în afara domeniului de aplicare al TVA.

27. În opinia Comisiei, potrivit articolului 2 litera a) și articolului 3 din regulamentul luxemburghez, scutirea fiscală de la articolul 44 alineatul 1 litera y) din Legea privind TVA-ul se aplică și atunci când serviciile grupului sunt necesare activității *taxate* a unui membru, în măsura în care cifra de afaceri aferentă activității taxate nu depășește 30 % sau, în anumite cazuri, 45 % din cifra de afaceri totală.

1. Admisibilitatea primului motiv

28. Marele Ducat al Luxemburgului consideră că primul motiv nu este admisibil.

29. Acesta opinează, în primul rând, că, prin intermediul primului motiv al cererii, Comisia a extins obiectul procedurii în raport cu cel prevăzut în avizul motivat. În timp ce în avizul motivat Comisia a criticat numai scutirea de taxă inclusiv a serviciilor grupului care servesc în primul rând sau exclusiv realizării operațiunilor taxate, acțiunea nu se rezumă la această critică. Comisia contestă, așadar, faptul că serviciile furnizate de grup și aflate în legătură cu operațiuni taxabile ale unui membru pot fi de asemenea scutite de taxă.

30. Rezultă dintr-o jurisprudență constantă că, în aplicarea articolului 258 TFUE, obiectul unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor este stabilit prin avizul motivat al Comisiei, astfel încât acțiunea trebuie să se întemeieze pe aceleași motive și argumente ca și acest aviz [6]. Cu toate acestea, Comisia își poate preciza în mod special motivele inițiale în cererea introductivă, cu condiția să nu modifice totuși obiectul litigiului [7].

31. Din avizul motivat rezultă cu claritate că Comisia consideră că legislația luxemburgheză nu respectă condiția prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, în conformitate cu care grupul trebuie să presteze serviciile necesare în mod direct desfășurării activității unui membru care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care membrul respectiv nu este o persoană impozabilă [8]. În măsura în care, în ceea ce privește obiectul litigiului, Comisia declară în mod explicit în cererea sa că în toate cazurile în care serviciile sunt prestate în scopul desfășurării unei operațiuni taxate a unui membru se încalcă dispozițiile legislației luxemburgheze, aceasta nu face decât să precizeze în mod admisibil critica formulată anterior.

32. În plus, Marele Ducat al Luxemburgului consideră că, prin conduita sa din procedura precontencioasă, Comisia a încălcat principiul cooperării loiale, respectiv obligația care îi incumbă în acest sens potrivit articolului 4 alineatul (3) TUE. Astfel, după expirarea termenului prevăzut de Comisie în avizul motivat, ca o reacție la prima critică adusă prin acesta, Marele Ducat a informat Comisia despre o completare a articolului 1 din regulamentul luxemburghez [9]. Timp de 18 luni înainte de a notifica introducerea acțiunii, Comisia nu a invocat însă rezerve privind această modificare.

33. Potrivit unei jurisprudențe constante, alegerea momentului în care introduce acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor revine Comisiei [10]. În speță nu se identifică nicio situație excepțională în care, prin intermediul conduitei sale din procedura precontencioasă, Comisia ar fi adus atingere drepturilor la apărare care revin Marelui Ducat al Luxemburgului. Înainte de introducerea acțiunii, Comisia este obligată să prezinte, în special, o poziție privind măsurile de remediere luate de statul membru după expirarea termenului stabilit în avizul motivat, întrucât existența unei neîndepliniri a obligațiilor [11] și temeinicia acțiunii trebuie apreciate numai în funcție de situația din statul membru astfel cum se prezintă aceasta la momentul expirării termenului stabilit.

6 — A se vedea printre altele Hotărârea din 15 decembrie 1982, Comisia/Danemarca (211/81, EU:C:1982:437, punctul 14), Hotărârea din 26 aprilie 2005, Comisia/Irlanda (C-494/01, EU:C:2005:250, punctul 35), și Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania (C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 19).

7 — Hotărârea din 11 septembrie 2001, Comisia/Irlanda (C-67/99, EU:C:2001:432, punctul 23), Hotărârea din 19 decembrie 2013, Comisia/Polonia (C-281/11, EU:C:2013:855, punctul 88), și Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania (C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 19).

8 — A se vedea punctele 20 și 21, precum și punctele 68 și 69 din avizul motivat.

9 — A se vedea, mai sus, punctul 15.

10 — A se vedea printre altele Hotărârea din 10 decembrie 1968, Comisia/Italia (7/68, EU:C:1968:51, p. 642), Hotărârea din 1 iunie 1994, Comisia/Germania (C-317/92, EU:C:1994:212, punctul 4), și Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania (C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 14).

11 — A se vedea printre altele Hotărârea din 10 septembrie 1996, Comisia/Germania (C-61/94, EU:C:1996:313, punctul 42), Hotărârea din 26 aprilie 2005, Comisia/Irlanda (C-494/01, EU:C:2005:250, punctul 29), și Hotărârea din 26 mai 2016, Comisia/Grecia (C-244/15, EU:C:2016:359, punctul 47).

34. Prin urmare, primul motiv este admisibil.

2. Temeinicia primului motiv al acțiunii

35. Marele Ducat al Luxemburgului invocă în subsidiar faptul că primul motiv al acțiunii nu este întemeiat nici în fapt.

36. Scutirea fiscală prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA se aplică grupurilor ai căror membri, pe lângă activitatea scutită de TVA sau exclusă din domeniul de aplicare al TVA-ului, exercită și o activitate impozitată. Potrivit naturii serviciilor prestate de un grup, în cazul acestora se ridică numai problema cheltuielilor comune suportate de un membru al acestuia, care nu pot fi alocate în mod cert niciuneia dintre activitățile sale. Dacă, în acest caz, ar trebui scutite numai serviciile legate de activități scutite de taxă sau excluse din domeniul de aplicare al TVA-ului, în practică, scutirea fiscală nu ar mai avea nici un domeniu de aplicare.

37. În măsura în care, în plus, Marele Ducat se referă la completarea regulamentului luxemburghez cu un articol 1 alineatul 2[12], aceste declarații nu prezintă relevanță pentru cererea în discuție. Determinantă pentru aprecierea acesteia este situația juridică din Luxemburg de la sfârșitul lunii martie 2012, la expirarea termenului din avizul motivat[13]. Dispoziția menționată nu a fost însă adoptată decât mai târziu, la 7 august 2012.

38. Astfel, pentru aprecierea primului motiv al cererii, trebuie să se facă distincția dintre două condiții diferite prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, care rezultă în mod univoc din modul de redactare al acestuia.

39. În primul rând, scutirea fiscală presupune ca membrii grupului să exercite o activitate scutită de taxă sau o activitate pentru care nu sunt persoane impozabile.

40. În plus însă, în al doilea rând, pentru a fi scutit de taxă, orice serviciu trebuie prestat în scopul desfășurării directe a activității scutite de taxă sau a activității membrului pentru care acesta nu este o persoană impozabilă. Așadar, atunci când un membru al unui grup desfășoară, pe lângă activitatea scutită de taxă, și o activitate taxabilă, este posibil ca serviciile grupului către acest membru să fie scutite de taxă, dar numai cu condiția ca ele să fie necesare exclusiv desfășurării unei activități scutite de taxă, iar nu desfășurării activității sale taxabile.

41. În ceea ce privește această condiție suplimentară, din interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA rezultă că nu există niciun motiv să se deroge de la conținutul clar al acestei dispoziții. În legătură cu dispoziția menționată, Curtea a constatat deja, *mutatis mutandis*, că, având în vedere necesitatea unei interpretări stricte a scutirilor fiscale prevăzute de legislația în materie de TVA, interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA care depășește modul univoc de redactare a acesteia nu este compatibilă cu scopul acestei dispoziții[14].

12 — A se vedea, mai sus, punctul 15.

13 — A se vedea, mai sus, punctul 33.

14 — 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.

42. Cu toate că scutirile fiscale nu trebuie interpretate într-un mod care ar priva aceste scutiri de efecte făcându-le practic inaplicabile [15], în speță nu poate fi vorba despre o asemenea situație. Contrar declarației Marelui Ducat al Luxemburgului, serviciile prestate de un grup pentru membrii săi nu trebuie alocate neapărat costurilor comune și, astfel, ansamblului activităților acestora. Acest fapt se aplică numai când un membru externalizează către grup sarcini care țin de activitatea sa generală de administrare, ca, de exemplu, contabilitatea. Un membru poate transfera către grup și exercitarea altor activități, cum ar fi operarea unui aparat medical de mari dimensiuni, care au o legătură directă cu o activitate scutită de taxă.

43. Având în vedere că articolul 2 litera a) din regulamentul luxemburghez prevede o scutire fiscală și în cazul în care serviciul prestat nu a fost necesar în mod direct desfășurării unei activități directe scutite de TVA a unui membru sau a unei activități netaxabile a acestuia, acesta încalcă articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA.

44. Astfel, primul motiv al cererii Comisiei este întemeiat.

B – *Cu privire la al doilea motiv al cererii: deducerea TVA-ului de către membrii grupului*

45. Prin intermediul celui de al doilea motiv al cererii, Comisia critică o încălcare a articolului 1 alineatul (2) al doilea paragraf, a articolului 168 litera (a) și a articolului 178 litera (a) din Directiva TVA.

46. Potrivit articolului 4 din regulamentul luxemburghez, membrii grupului care exercită o activitate taxată au dreptul la deducerea TVA-ului din perspectiva serviciilor contractate nu de către un membru, ci de grup în scopul desfășurării activității sale. În conformitate cu dispozițiile din Directiva TVA și cu jurisprudența Curții, dreptul la deducerea TVA-ului nu poate reveni decât grupului, întrucât transferul acestui drept asupra membrilor săi este exclus. În plus, în temeiul articolului 178 litera (a) din Directiva TVA, exercitarea dreptului de deducere a TVA este legată de deținerea unei facturi emise pe numele membrului respectiv, iar nu al altei persoane, în numele grupului, precum cazul din speță.

47. Marele Ducat al Luxemburgului se referă, în susținerea afirmațiilor, la modul de redactare a scutirii fiscale prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA. Conform acestei dispoziții, cheltuielile grupului nu sunt cheltuieli proprii, ci „cheltuieli comune” ale membrilor. Potrivit Hotărârii PPG Holdings [16], în ceea ce privește dreptul la deducerea TVA-ului, ar fi determinantă persoana care trebuie să suporte costurile corespunzătoare. Or, în speță acestea sunt suportate de membri. În plus, în cazul în care nu s-ar acorda membrilor dreptul de deducere a TVA-ului, s-ar încălca principiul neutralității fiscale, întrucât nici grupul nu poate invoca TVA-ul achitat în amonte.

48. Marele Ducat al Luxemburgului realizează o comparație cu proprietatea comună asupra clădirilor. Și în acest caz, coproprietarul individual ar avea un drept de deducere a TVA-lui aferent serviciilor contractate de asociația de proprietari în ansamblul ei.

15 — Hotărârea din 20 noiembrie 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punctul 62), și Hotărârea din 11 decembrie 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punctul 30), ambele referitoare la articolul 13 secțiunea A alineatul (1) litera (f) din A șasea directivă; cu privire la alte scutiri fiscale, a se vedea și Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, punctul 16), și Hotărârea din 9 decembrie 2015, Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801, punctul 68).

16 — Hotărârea din 18 iulie 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526).

49. Susținerea Marelui Ducat al Luxemburgului se întemeiază în mod evident pe faptul că un grup nu prezintă nicio obligație fiscală individuală, ci este „transparent”. Apoi, serviciile contractate cu plata TVA-ului de către grup se consideră că ajung în mod nemijlocit la membrii acestuia. Un grup în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA – reglementarea în litigiu privind deducerile întemeindu-se numai pe această normă – trebuie totuși să fie deja o persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva TVA.

50. Curtea s-a pronunțat deja în mod analog, chiar cu privire la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, în sensul că o interpretare a acestei prevederi care depășește modul său clar de redactare are caracter disproporționat [17]. Din acest mod de redactare reiese că grupul „independent” ca atare efectuează prestațiile și, prin urmare, trebuie să se facă distincție între grup și membrii săi. Întrucât scutirea este aplicabilă în acest scop numai prestărilor de servicii care sunt efectuate prin intermediul grupului, 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. Astfel, pot fi taxate numai prestările de servicii efectuate de „o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

51. O abordare diferită ar avea ca urmare faptul că scutirea prevăzută la articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA ar include și prestări de servicii care pe care membrii unui grup – lipsit deci de caracter independent din punctul de vedere al aplicării TVA-ului – le efectuează unii către alții. Aceasta ar extinde însă în mod semnificativ sfera de aplicare a acestei scutiri și, în temeiul definiției unui grup, ar scuti de impozitare, de exemplu, și prestări de servicii între societăți care aparțin aceluiași grup. În mod clar, această ipoteză nu este însă compatibilă cu obiectivul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, care, potrivit jurisprudenței, constă în a se evita ca „persoana care oferă anumite servicii să fie supusă la plata acestei taxe, deși s-a angajat să colaboreze cu alți profesioniști prin intermediul unei structuri comune care să își asume desfășurarea de activități necesare îndeplinirii acestor servicii” [18]. O astfel de interpretare nu ar intra în conflict numai cu modul de redactare a scutirii, după cum s-a remarcat, ci și cu articolul 11 din Directiva TVA, care prevede o reglementare proprie pentru grupuri, supusă altor condiții, și cu principiul general al interpretării stricte a scutirilor de TVA, subliniat în jurisprudența deja consacrată [19].

52. Prin urmare, grupurile independente în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA care au calitatea de persoană impozabilă care acționează ca atare trebuie diferențiate în raport cu simpla acțiune comună a mai multor persoane, al căror grup nu este însă o persoană impozabilă independentă. În cea de a doua categorie intră asociația de proprietari utilizată de Marele Ducat al Luxemburgului ca termen de comparație. Această situație ar putea fi calificată, așadar, numai drept activitate comercială comună a membrilor [20].

53. Dacă însă, în raport cu membrii săi, grupul la care se referă reglementarea în litigiu este o persoană impozabilă independentă, acesta poate avea un drept propriu la deducerea TVA-ului aferent serviciilor contractate de acesta. Potrivit articolului 168 litera (a) din Directiva TVA, o persoană impozabilă are dreptul de a deduce TVA-ul „pentru bunurile care îi sunt […] livrate sau pentru serviciile care *îi* sunt […] prestate” [21].

17 — 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.

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

19 — A se vedea între altele 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 — A se vedea cu privire la acest aspect Hotărârea din 21 aprilie 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punctele 54-56); a se vedea, cu privire la raportul general și în materie de TVA dintre o societate și membrii acesteia, din perspectiva calității de persoană impozabilă, 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).

21 — Sublinierea noastră.

54. Este posibil ca – după cum rezultă din Hotărârea PPG Holdings, invocată de Marele Ducat al Luxemburgului – situația unor servicii contractate pe cont propriu să ia naștere atunci când persoana impozabilă comandă prestări de servicii de care beneficiază și altă persoană [22]. Cu toate acestea, nu rezultă că persoanei care nici măcar nu a contractat aceste servicii îi revine vreun drept de deducere a TVA-ului și, pentru acest motiv, nu se consideră că serviciile au fost prestate în sensul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA.

55. În sfârșit, dispoziția criticată a articolului 4 din regulamentul luxemburghez nu este necesară nici pentru a garanta principiul neutralității fiscale. În varianta neutralității sarcinii fiscale [23], acest principiu garantează numai faptul că persoanele impozabile a căror activitate este supusă TVA-ului sunt descărcate integral de TVA-ul datorat și achitat în cadrul activității lor economice [24]. În mod corespunzător, grupul nu poate invoca un drept la deducere, în măsura în care, în conformitate cu articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, acesta prestează pentru membrii săi servicii scutite de TVA. În schimb, atunci când grupul prestează servicii pentru activitatea taxată a membrilor săi, acestea nu sunt scutite de TVA în conformitate cu articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA [25]. Astfel, în acest din urmă context, în temeiul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA, grupul are dreptul la deducerea TVA-ului pentru serviciile contractate, în aceeași măsură în care acest drept revine membrilor săi în cazul serviciilor prestate de grup.

56. În plus față de încălcarea constatată a articolului 168 litera (a), articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, menționat de asemenea de Comisie, nu are o semnificație autonomă, întrucât reprezintă numai o teză-program.

57. Marele Ducat al Luxemburgului nu a încălcat în mod suplimentar nici articolul 178 litera (a) din Directiva TVA.

58. În temeiul articolului 178 litera (a), pentru a avea dreptul la deducerea TVA, o persoană impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236, precum și cu articolele 238, 239 și 240. Cu toate acestea, din articolele respective nu se poate deduce că, după cum susține Comisia, factura trebuie emisă pe numele persoanei impozabile care solicită autorităților fiscale deducerea TVA-ului. Numai la articolul 226 punctul 5 din Directiva TVA se prevede că numele beneficiarului trebuie indicat pe factură.

59. Legislația luxemburgheză nu derogă de la acest aspect prin faptul că acordă membrilor unui grup de persoane un drept la deducerea TVA care nu li se cuvine în temeiul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA. Cu alte cuvinte, dacă la beneficiar este trecută denumirea grupului, factura nu conține denumirea eronată, ci, mai mult, denumirea corespunzătoare documentează că respectivul membru al grupului nu are dreptul la deducerea TVA-ului întrucât nu este beneficiarul serviciului prestat. Dacă, în schimb, Marelui Ducat al Luxemburgului i s-ar impune să indice pe factură numele membrului respectiv, s-ar încălca dispozițiile articolului 226 punctul 5 din Directiva TVA.

60. Astfel, al doilea motiv al cererii este justificat numai în măsura în care se reclamă o încălcare a articolului 168 litera (a) din Directiva TVA.

22 — Hotărârea din 18 iulie 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, punctele 19-29).

23 — În ceea ce privește diferitele semnificații ale acestui principiu, a se vedea Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctele 46-48), precum și, în completare, Hotărârea din 17 mai 2001, Fischer und Brandenstein (C-322/99 și C-323/99, EU:C:2001:280, punctul 76), și Hotărârea din 2 iulie 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punctul 40).

24 — A se vedea printre altele Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punctul 19), Hotărârea din 15 noiembrie 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 47), și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 29).

25 — A se vedea, mai sus, punctele 40-42.

C – *Cu privire la al treilea motiv al cererii: lipsa taxării serviciilor membrilor prestate către grup*

61. În sfârșit, în al treilea motiv, Comisia critică o încălcare a articolului 14 alineatul (2) litera (c) și a articolului 28 din Directiva TVA.

62. Potrivit acestor dispoziții, în cazul unei persoane impozabile care efectuează prestații către un terț sau beneficiază de acestea în calitate de intermediar, în nume propriu și în contul unei alte persoane, trebuie să se ia în considerare două prestări de servicii identice, furnizate consecutiv: pe de o parte, cea dintre mandatar și persoana impozabilă și, pe de altă parte, cea dintre persoana impozabilă și terț. În schimb, nota CObMa prevede că, în cazul unui membru care achiziționează prestări de servicii în nume propriu, dar în contul grupului, alocarea cheltuielilor corespunzătoare către grup este nerelevantă din perspectiva TVA-ului.

1. Admisibilitatea celui de al treilea motiv al cererii

63. Marele Ducat al Luxemburgului invocă și în cazul celui de al treilea motiv al cererii excepția de inadmisibilitate.

64. Nota CObMa nu poate fi atribuită Marelui Ducat al Luxemburgului. CObMa este un for informal, organizat privat, care nu este recunoscut la nivelul statului. Nici faptul că pe pagina administrației fiscale luxemburgheze se face trimitere la nota CObMa nu modifică cu nimic acest aspect. Această trimitere se face numai în cadrul rubricii „Actualități”, care printre altele informează și cu privire la articole de presă.

65. Comisia reproșează însă administrației fiscale luxemburgheze că este coautor al notei CObMa, astfel cum rezultă din textul acesteia. Astfel, conținutul notei reflectă concepția juridică și practica administrației financiare luxemburgheze.

66. Având în vedere că Marele Ducat al Luxemburgului nu s-a opus argumentului Comisiei potrivit căruia nota CObMa criticată corespunde practicii administrației fiscale luxemburgheze, trebuie analizat aspectul dacă nota în sine trebuie atribuită Marelui Ducat al Luxemburgului. Or, un stat membru nu poate încălca dreptul Uniunii numai prin intermediul adoptării de norme juridice, ci și prin practica sa administrativă.

67. Pentru acest motiv nu prezintă relevanță nici aspectul dacă obiecția privind lipsa posibilității de atribuire – în cazul în care se confirmă – se referă la admisibilitatea sau la temeinicia celui de al treilea motiv al cererii. Astfel, al treilea motiv al cererii este admisibil în orice caz.

2. Temeinicia celui de al treilea motiv al cererii

68. Marele Ducat al Luxemburgului susține că al treilea motiv nu este întemeiat, întrucât argumentația Comisiei ar putea fi primită numai în cazul în care grupul ca atare și membrii săi ar fi independenți unii față de ceilalți. Tocmai acest fapt nu se confirmă în cazul unui grup fără personalitate juridică, acesta existând numai pe baza contractului încheiat între membrii săi, și, spre deosebire de susținerea contrară a Comisiei, pasajul criticat din nota CObMa se referă numai la asemenea grupuri. Acestea din urmă își desfășoară activitatea exclusiv prin intermediul membrilor conducerii lor și nu reprezintă neapărat o persoană impozabilă care trebuie privită separat de membrii săi. Curtea a decis în mod similar și în cauza EDM [26].

26 — Hotărârea din 29 aprilie 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).

69. Acest argument al Marelui Ducat al Luxemburgului trebuie respins în totalitate. După cum am menționat anterior, articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva TVA, la care face referire nota CObMa, prevede condiția ca grupul să fie o persoană impozabilă independentă de membrii săi [27].

70. Potrivit articolului 14 alineatul (2) litera (c), livrare de bunuri înseamnă printre altele transferul acestora în temeiul unui contract de comision la cumpărare. Articolul 28 din Directiva TVA prevede că, atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective. În Hotărârea pronunțată în cauza Henfling și alții, cu privire la serviciile furnizate de un comisionar, Curtea a statuat că articolul 28 din Directiva TVA creează ficțiunea juridică a două prestări de servicii identice efectuate succesiv de către mandatar către intermediar și de către intermediar către client [28]. Același lucru se aplică, în sens invers, în cazul serviciilor prestate pe baza unui contract de comision, la care se referă nota CObMa.

71. Astfel, din dispozițiile menționate rezultă că, în cazul unui comision la cumpărare, așadar, la comanda dată unui achizitor în scopul procurării unui bun sau a unui serviciu în nume propriu, dar în contul contractantului, din perspectiva TVA-ului, se realizează o livrare de bunuri sau un serviciu suplimentar prestat de cumpărător către contractant. Faptul că administrația financiară luxemburgheză consideră că raportul dintre grup și membru, în conformitate cu nota CObMa, nu prezintă relevanță din punctul de vedere al TVA-ului nu respectă cele de mai sus. În măsura în care grupul trebuie să ramburseze membrului costurile achiziției, există un contract de comision care trebuie tratat în conformitate cu articolul 14 alineatul (2) litera (c), respectiv cu articolul 28 din Directiva TVA.

72. Prin urmare, practica administrației financiare luxemburgheze prevăzută de reglementarea criticată de Comisie încalcă articolul 14 alineatul (2) litera (c) și articolul 28 din Directiva TVA. Această concluzie este valabilă indiferent dacă această reglementare se referă la toate grupurile, sau – după cum susține Marele Ducat al Luxemburgului – numai la grupuri fără personalitate juridică. Așadar, disputa dintre părți privind întinderea reglementării luxemburgheze nu prezintă importanță pentru soluționarea acțiunii în discuție.

73. În consecință, și al treilea motiv al cererii este întemeiat.

D – *Concluzie și cheltuieli de judecată*

74. Astfel, acțiunea trebuie admisă integral cu privire la primul și la al treilea motiv și parțial cu privire la al doilea motiv al cererii.

75. Decizia privind cheltuielile de judecată trebuie să respecte articolul 138 alineatul (3) din Regulamentul de procedură, potrivit căruia, în cazul admiterii parțiale a cererilor, în principiu, fiecare dintre părți suportă propriile cheltuieli. Cu toate acestea, având în vedere împrejurările din speță, în conformitate cu cea de a doua teză a dispoziției amintite, Marele Ducat al Luxemburgului trebuie să fie obligat la plata tuturor cheltuielilor, întrucât neadmiterea în parte a cererii Comisiei privind încălcarea în plus a articolului 178 litera (a) din Directiva TVA [29] nu are o pondere relevantă.

27 — A se vedea, mai sus, punctele 49-52.

28 — Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții (C-464/10, EU:C:2011:489, punctul 35).

29 — A se vedea, mai sus, punctele 57-59.

VI – Concluzie

76. Având în vedere cele ce precedă, propunem Curții să constate cu privire la acțiunea introdusă de Comisie împotriva Marelui Ducat al Luxemburgului:

1) că Marele Ducat al Luxemburgului a încălcat obligațiile care îi incumbă în temeiul articolul 2 alineatul (1) litera (c) și al articolului 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva 2006/112/CE, întrucât a adoptat și a menținut dispoziții potrivit cărora serviciile prestate de grupuri independente de persoane către membrii lor au fost scutite de TVA și în cazul în care acestea nu au fost necesare în mod direct desfășurării activității scutite de TVA sau pentru care acești membri nu sunt persoane impozabile;

2) că Marele Ducat al Luxemburgului a încălcat obligațiile care îi incumbă în temeiul articolului 168 litera (a) din Directiva 2006/112/CE, întrucât a adoptat și a menținut dispoziții care au permis unui membru să exercite drept de deducere a TVA-ului, în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din directivă, din perspectiva intrărilor de prestări servicii furnizate nu de acest membru, ci de grup;

3) că Marele Ducat al Luxemburgului a încălcat obligațiile care îi revin în temeiul articolului 14 alineatul (2) litera (c) și al articolului 28 din Directiva 2006/112/CE, întrucât a urmărit o practică administrativă prin intermediul căreia s-a considerat că, în cazul în care un membru achiziționează bunuri și servicii în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (f) din directivă în nume propriu și în contul grupului, încărcarea grupului cu costurile aferente nu este semnificativă din punctul de vedere al TVA-ului.

4) Să respingă în rest acțiunea.

5) Să oblige Marele Ducat al Luxemburgului la plata cheltuielilor de judecată.