



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
NILO JÄÄSKINEN
prezentate la 27 noiembrie 2012¹

Cauza C-480/10

**Comisia Europeană
împotriva**

Regatului Suediei

„TVA — Articolul 11 din Directiva 2006/112/CE — Legislație națională care limitează înregistrarea grupurilor TVA la furnizorii de servicii financiare și de asigurări — Compatibilitatea cu reglementarea Uniunii Europene în materie de TVA”

I – Introducere

1. În cadrul prezentei proceduri, Comisia solicită declararea faptului că, atunci când a limitat aplicabilitatea grupării taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) la sectoarele de servicii financiare și de asigurări, Regatul Suediei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) ².

2. Articolul 11 din Directiva TVA instituie norme cu privire la considerarea mai multor persoane ca entitate unică în scopuri de TVA (operațiune denumită deseori „grupare a TVA-ului”). O acțiune similară în constatarea neîndeplinirii obligațiilor a fost formulată împotriva Republicii Finlanda ³.

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

3. Articolul 11 din Directiva TVA instituie normele privind gruparea TVA-ului după cum urmează:

„După consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată (denumit în continuare «Comitetul TVA»), fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, deși sunt independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

1 — Limba originală: engleza.

2 — JO L 347, p. 1, Ediție specială, 19/vol. 3, p. 74.

3 — Cauza C-74/11, Comisia/Finlanda. Ne vom prezenta tot astăzi concluziile și în cauza C-85/11, Comisia/Irlanda, care privește problema dacă statele membre pot include persoane neimpozabile într-o grupare a TVA-ului, problemă care prezintă relevanță și în cauza C-74/11, Comisia/Finlanda. Comisia a contestat de asemenea includerea unor persoane neimpozabile într-o grupare a TVA-ului într-o serie de alte cauze, respectiv: cauza C-109/11, Comisia/Republica Cehă, cauza C-95/11, Comisia/Danemarca, cauza C-65/11, Comisia/Țările de Jos, cauza C-86/11, Comisia/Regatul Unit. Curtea s-a limitat însă la a solicita concluziile avocatului general în prezenta cauză și în cauza C-85/11, Comisia/Irlanda.

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

B – Dreptul național

4. Articolul 1 din capitolul 6 a din Legea (1994:200) privind TVA-ul [mervärdesskattelagen (1994:200)], denumită în continuare „Legea suedeză privind TVA-ul” prevede:

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

5. Articolul 2 din capitolul 6a din Legea suedeză privind TVA-ul prevede următoarele:

„Pot face parte dintr-un grup TVA numai:

1. entitățile economice plasate sub supravegherea inspectoratului financiar și care desfășoară o activitate scutită ca urmare a faptului că cifra de afaceri rezultată din această activitate este scutită potrivit articolului 9 sau articolului 10 din capitolul 3 și
2. entitățile economice al căror obiect principal de activitate constă în furnizarea de produse sau servicii entităților menționate la alineatul 1 de mai sus sau
3. entitățile economice care au calitatea de comisionari sau de comitenți în cadrul unui raport de comision de felul celui prevăzut în capitolul 36 din Legea privind impozitul pe venit (1999:1229).”

6. Articolul 9 din capitolul 3 din Legea suedeză privind TVA-ul scutește prestările de servicii bancare și financiare și operațiunile de tranzacționare a acțiunilor și alte tranzacții similare.

7. Articolul 10 din capitolul 3 din aceeași lege scutește de asemenea prestarea de servicii de asigurare și reasigurare. Rezultă din toate aceste dispoziții că, în principiu, numai operatorii economici din sectorul financiar și din sectorul asigurărilor pot forma un grup TVA.

III – Procedura precontencioasă și procedura în fața Curții

8. La 23 septembrie 2008, Comisia a adresat Regatului Suediei o scrisoare de punere în întârziere, în cuprinsul căreia a apreciat că dispozițiile legii suedeze prin care se limitează aplicabilitatea grupării TVA-ului la furnizorii de servicii financiare și de asigurări sunt incompatibile cu articolul 11 din Directiva TVA.

9. Regatul Suediei a răspuns prin scrisoarea din 19 noiembrie 2008, susținând că, în opinia sa, legislația suedeză privind grupurile TVA este conformă cu Directiva TVA.

10. La 20 noiembrie 2009, Comisia a adresat Regatului Suediei un aviz motivat în care și-a reafirmat poziția. Regatul Suediei a răspuns prin scrisoarea din 20 ianuarie 2010, în care a susținut în continuare că interpretarea pe care a dat-o Directivei TVA este corectă.

11. Întrucât a considerat acest răspuns nesatisfăcător, Comisia a formulat prezenta acțiune, pe care a introdus-o la Curte la 1 octombrie 2010. Comisia solicită Curții să constate că Regatul Suediei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 11 din Directiva TVA prin faptul că a limitat aplicabilitatea grupării TVA-ului la furnizorii de servicii financiare și de asigurări.

12. Regatul Suediei solicită Curții respingerea acțiunii ca inadmisibilă întrucât obiectul acesteia depășește motivele expuse de Comisie în cadrul procedurii precontencioase. Cu titlu subsidiar, Regatul Suediei solicită respingerea acțiunii ca neîntemeiată.

13. Republica Finlanda și Irlanda au intervenit în susținerea concluziilor Regatului Suediei. Aceste state membre și Comisia au participat la ședința din 6 septembrie 2012.

IV – Admisibilitatea

14. În memoriul său în duplică, Regatul Suediei susține că, în niciun stadiu al procedurii precontencioase, Comisia nu a invocat încălcarea principiului egalității de tratament. Astfel, motivele acesteia s-au limitat la încălcarea principiului neutralității fiscale. Problema egalității de tratament a fost ridicată pentru prima dată în acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în fața Curții, ceea ce constituie o extindere și o modificare nelegală a obiectului cauzei.

15. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, acțiunea trebuie să se întemeieze pe aceleași motive precum avizul motivat⁴. În măsura în care un motiv nu a fost menționat în avizul motivat, acesta nu poate fi declarat admisibil în procedura în fața Curții.

16. Cu toate acestea, astfel cum a constatat Curtea în Hotărârea Comisia/Portugalia, cerința nu poate merge până la a impune, în toate situațiile, o coincidență perfectă între enunțul motivelor din dispozitivul avizului motivat și concluziile cererii introductive, în condițiile în care obiectul litigiului, astfel cum a fost definit în avizul motivat, nu a fost extins sau modificat⁵.

17. Articolul 38 alineatul (1) litera (c) din Regulamentul de procedură al Curții coroborat cu articolul 21 din Statutul Curții prevede, printre condițiile de admisibilitate, că acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor trebuie să cuprindă obiectul litigiului și *expunerea sumară a motivelor*⁶. Se cere o expunere sumară a elementelor de fapt și *de drept* pe care se întemeiază aceste motive⁷. Desfășurarea în mod legal a procedurii precontencioase constituie o garanție esențială prevăzută de tratat nu numai pentru protejarea drepturilor statului membru în cauză, ci și pentru a se asigura că eventuala procedură contencioasă va avea ca obiect un litigiu clar definit⁸.

18. În opinia noastră, în situația în care un motiv de drept invocat pentru prima dată în fața Curții este diferit în fond de cele invocate în procedura precontencioasă, se ajunge în mod inevitabil la concluzia că Comisia a extins sau a modificat obiectul litigiului. În asemenea împrejurări, nu se poate susține că Comisia doar a detaliat argumentele deja invocate în termeni generali într-un stadiu anterior al procedurii⁹. Mai degrabă, arhitectura litigiului devine fundamental diferită.

4 — A se vedea Hotărârea din 11 iulie 2002, Comisia/Spania (C-139/00, Rec., p. I-6407, punctul 18 și jurisprudența citată).

5 — Hotărârea din 18 noiembrie 2010, C-458/08, Rep., p. I-11599, punctul 44 și jurisprudența citată. A se vedea de asemenea Hotărârea din 10 mai 2012, Comisia/Estonia (C-39/10, punctele 24-26).

6 — Dispoziția corespunzătoare din Regulamentul de procedură reformat, care a intrat în vigoare la 1 noiembrie 2012 (JO L 265, p. 1), este articolul 120 litera (c).

7 — Hotărârea din 16 iunie 2005, Comisia/Italia (C-456/03, Rec., p. I-5335, punctul 23 și jurisprudența citată).

8 — *Ibidem*, punctul 37.

9 — Hotărârea Comisia/Portugalia, citată anterior, punctul 47.

19. Nu aceasta este însă situația în ceea ce privește principiul egalității de tratament în contextul prezentei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor. Motivul invocat de Comisie a rămas același în decursul procedurii precontencioase și al procedurii în fața Curții. El constă în faptul că, prin limitarea la anumite sectoare a aplicabilității articolului 11 privind gruparea TVA-ului, cu excluderea tuturor celorlalți operatori economici din Suedia, situații comparabile sunt tratate în mod diferit.

20. Diferența dintre neutralitatea fiscală și principiul mai general al egalității de tratament se rezumă la problema dacă operatori economici care nu se află în concurență directă se găsesc într-o situație comparabilă. Aceasta întrucât neutralitatea fiscală se aplică doar într-un astfel de context concurențial. Se poate discuta însă despre o încălcare a principiului egalității de tratament și atunci când situații comparabile sunt tratate în mod diferit¹⁰. Cu toate acestea, în opinia noastră, orice distincție între neutralitatea fiscală și egalitatea de tratament nu poate avea decât o importanță secundară sau chiar mai redusă în soluționarea prezentului litigiu.

21. Am ajuns la această concluzie ca urmare a rolului primordial pe care îl are interpretarea articolului 11 din Directiva TVA în cadrul deciziei dacă, prin limitarea aplicabilității grupării TVA-ului la sectoarele financiar și de asigurări, Suedia a acționat în conformitate cu dreptul Uniunii. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, primul pas îl constituie examinarea sensului literal al articolului 11. Doar în cazul în care termenii relevanți ai articolului 11 sunt susceptibili de interpretări diferite se poate recurge la contextul și la obiectivele sale¹¹. În acest stadiu, principiul neutralității fiscale și principiul egalității de tratament devin relevante ca argumente de clarificare a interpretării articolului 11 din Directiva TVA¹². Ele ca atare nu au un rol independent de articolul 11, în calitate de elemente ale obligațiilor Regatului Suediei care ar putea afecta admisibilitatea prezentei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor.

22. În consecință, faptul că în avizul motivat al Comisiei nu se menționează expres principiul egalității de tratament într-un sens mai larg în raport cu principiul neutralității fiscale nu înseamnă că s-a invocat un motiv nou pe care Curtea nu l-ar putea primi.

V – Argumentele părților

23. Comisia susține că limitarea aplicabilității grupării TVA-ului la furnizorii de servicii financiare și de asigurări contravine articolului 11 din Directiva TVA întrucât orice sistem național de grupare reglementat de un stat membru trebuie să fie aplicabil tuturor întreprinderilor stabilite în statul respectiv, indiferent de obiectul lor de activitate. Potrivit Comisiei, aceasta ar rezulta în mod evident din formularea articolului 11, care prevede că „fiecare stat membru poate considera ca persoană imposibilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, deși sunt independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale”.

10 — A se vedea, spre exemplu, Hotărârea din 13 iulie 2000, *Idéal Tourisme SA* (C-36/99, Rec., p. I-6049). Astfel, chiar validitatea dispozițiilor Directivei TVA poate fi contestată pentru încălcarea principiului egalității de tratament. A se vedea Hotărârea din 23 aprilie 2009, *Puffer* (C-460/07, Rep., 2009, p. I-3251). Pentru un exemplu recent în care Curtea a examinat dacă un stat membru a încălcat principiul neutralității fiscale cu prilejul transpunerii Directivei TVA, a se vedea Ordonanța din 19 ianuarie 2012, *Purple Parking Limited și Airparks Services* (C-117/11).

11 — Hotărârea din 15 iulie 2010, *Comisia/Regatul Unit* (C-582/08, Rep., p. I-7195, punctul 51). A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza respectivă, punctul 52.

12 — A se vedea, spre exemplu, Hotărârea din 12 ianuarie 2006, *Turn und Sportunion Waldburg* (C-246/04, Rec., p. I-589, punctul 31), și Hotărârea din 27 aprilie 2006, *Solleveld* (C-443/04 și C-444/04, Rec., p. I-3617, punctul 36).

24. Comisia afirmă că această interpretare este susținută de obiectivul articolului 11 din Directiva TVA, respectiv de a permite statelor membre să considere ca persoană impozabilă unică operatorii economici care constituie numai din punct de vedere teoretic entități distincte. Articolul 11 urmărește simplificarea administrativă și combaterea abuzurilor. Potrivit Comisiei, aceste obiective sunt relevante pentru toți operatorii economici, iar nu numai pentru cei dintr-un anumit sector.

25. În plus, Comisia susține că dispozițiile relevante ale reglementării suedeze nu sunt compatibile cu principiul egalității de tratament întrucât situații similare sunt tratate în mod diferit fără o justificare obiectivă¹³. Totodată, Comisia afirmă că, în materie fiscală, poate exista o încălcare a principiului egalității de tratament prin discriminarea unor comercianți care nu sunt în mod necesar în concurență directă, dar care se găsesc totuși într-o situație similară.

26. Comisia consideră că, din perspectiva aplicării articolului 11 din Directiva TVA, toți operatorii economici stabiliți în Suedia se află într-o situație similară, iar limitarea aplicabilității grupării TVA-ului la furnizorii de servicii financiare și de asigurări are drept consecință favorizarea acestor operatori economici în raport cu cei din alte sectoare. Comisia este de părere că nu există nicio justificare obiectivă a acestei diferențe de tratament.

27. Regatul Suediei susține că legislația suedeză este în conformitate cu textul articolului 11 din Directiva TVA. În lipsa unei formulări mai precise a acestei dispoziții, statele membre sunt libere să decidă ce persoane stabilite pe teritoriul lor pot recurge la gruparea TVA-ului.

28. Regatul Suediei invocă faptul că introducerea grupării TVA-ului este oportună în special în sectorul financiar, întrucât în acest sector activitățile sunt deseori divizate între persoane juridice distincte. Aceasta este urmarea unor cerințe legale. În plus, sectorul financiar este puternic expus concurenței operatorilor economici stabiliți în alte state membre și, întrucât aceștia din urmă au acces la sistemul de grupare a TVA-ului, operatorii economici suedezi care furnizează servicii financiare ar fi dezavantajați în raport cu ei dacă gruparea TVA-ului nu ar fi aplicabilă în cazul lor.

29. În plus, Regatul Suediei afirmă că limitarea aplicabilității grupării TVA-ului la operatorii economici din sectoarele financiar și de asigurări are ca efect combaterea evaziunii fiscale care poate apărea, spre exemplu, în cazul în care un grup de companii înregistrează în contabilitate cu titlu de operațiuni interne unele operațiuni realizate între membrii grupului și companii din afara acestuia.

30. Regatul Suediei consideră că legea suedeză privind gruparea TVA-ului este conformă atât cu principiul egalității de tratament, cât și cu principiul neutralității fiscale. Jurisprudența Curții referitoare la principiul egalității de tratament impune condiții de neutralitate a concurenței, iar legea suedeză privind gruparea TVA-ului este conformă cu acestea, întrucât operatorii economici din sectorul financiar concurează, prin definiție, între ei. Legea suedeză nu este incompatibilă nici cu principiul egalității de tratament în sens mai larg, întrucât operatorii economici din sectorul financiar nu se află într-o situație comparabilă cu cea a operatorilor economici din alte sectoare. Aceasta deoarece operatorii economici din sectorul financiar sunt deseori divizați în persoane juridice distincte ca urmare a unor cerințe legale.

31. În sfârșit, Regatul Suediei susține că interpretarea articolului 11 din Directiva TVA se poate inspira din dispozițiile acesteia privitoare la scutiri și la cote reduse¹⁴. Din moment ce articolul 11 permite ca tranzacțiile efectuate în interiorul unui grup TVA să nu fie supuse TVA-ului, iar această dispoziție derogă de la regimul general al TVA-ului, domeniul său de aplicare trebuie să facă obiectul unei interpretări restrictive.

13 — Comisia se referă aici la Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks&Spencer (C-309/06, Rep., p. I-2283, punctele 49 și 51).

14 — A se vedea titlul IX și, respectiv, articolul 98 din Directiva TVA.

VI – Analiza

A – *Observații preliminare*

32. În opinia noastră, întrebarea decisivă este următoarea: poate un stat membru care a optat pentru introducerea grupării TVA-ului să îi limiteze aplicabilitatea la anumiți operatori economici care îndeplinesc cerințele prevăzute la articolul 11 din Directiva TVA, fără a o extinde la toți operatorii economici care îndeplinesc aceste cerințe?

33. În mare parte, răspunsul depinde de domeniul de aplicare al articolului 11 din Directiva TVA. În exercitarea dreptului lor de a considera drept „persoană impozabilă unică” persoanele stabilite pe teritoriul lor care, deși sunt independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale, pot statele membre să facă o distincție în funcție de natura activităților desfășurate de operatorii economici astfel încât anumite tranzacții sau anumite categorii de persoane impozabile să fie excluse¹⁵? A respectat Suedia limitele articolului 11¹⁶?

34. Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, pentru a stabili domeniul de aplicare al unei dispoziții de drept comunitar, este necesar să se țină seama atât de termenii săi, cât și de contextul și de obiectivele sale¹⁷. După cum am menționat deja, vom examina în primul rând modul de redactare a articolului 11 și apoi, dacă va fi cazul, contextul și obiectivele sale.

B – *Interpretarea modului de redactare a articolului 11 din Directiva TVA*

35. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, statele membre se pot întemeia pe textul unei directive¹⁸. Pornind de la această premisă, din modul de redactare a articolului 11 din Directiva TVA rezultă cu claritate că acesta reprezintă o dispoziție facultativă. Dacă un stat membru decide să opteze totuși pentru sistemul de grupare a TVA-ului, condițiile funcționării acestuia trebuie să fie în conformitate cu Directiva TVA.

36. Articolul 11 din Directiva TVA prevede că gruparea TVA-ului este aplicabilă *oricăror persoane* stabilite pe teritoriul statului membru, cu condiția ca aceste persoane să fie strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale. Dispoziția nu cuprinde alte limitări. Dimpotrivă, s-ar putea susține că utilizarea expresiei „orice persoane” restrânge marja de apreciere a statelor membre în ceea ce privește aplicarea altor limitări în transpunerea acestui articol. În opinia noastră, expresia „orice persoane” vizează toate persoanele, indiferent de sectorul de activitate economică în care sunt implicate. Prin urmare, interpretarea gramaticală a articolului 11 din Directiva TVA exclude orice restrângere a domeniului său de aplicare la anumite sectoare economice.

37. În cazul în care Curtea ar accepta analiza de mai sus, întemeiată pe modul de redactare a articolului 11, nu ar mai fi strict necesar să se examineze contextul și obiectivele acestuia¹⁹. Vom analiza totuși aceste aspecte în ipoteza în care concluziile noastre cu privire la modul de redactare a articolului 11 nu vor fi acceptate.

15 — Pentru o problemă similară, a se vedea Hotărârea Turn und Sportunion Waldburg, citată anterior, punctul 30.

16 — A se vedea prin analogie Hotărârea din 28 iunie 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust și The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, Rep., p. I-5517, punctul 44).

17 — Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 23 și jurisprudența citată); a se vedea de asemenea Hotărârea din 19 iulie 2012, A (C-33/11, punctul 27).

18 — A se vedea Hotărârea Comisia/Regatul Unit, citată anterior, punctele 49-51.

19 — *Ibidem*, în special punctul 51. A se vedea și Concluziile noastre prezentate în cauza respectivă, punctul 52.

C – Opțiunea de grupare a TVA-ului în contextul mai larg al regimului TVA-ului

38. Formarea unui grup TVA are ca rezultat crearea unei persoane impozabile unice în scopuri de TVA, care este comparabilă din toate punctele de vedere cu o persoană impozabilă constituită dintr-o singură entitate²⁰. Indiferent de natura ei de regim special, gruparea TVA-ului nici nu restrânge, nici nu extinde drepturile persoanei impozabile, astfel cum sunt acestea definite la articolul 9 din Directiva TVA.

39. Sistemul de TVA atinge cel mai înalt grad de simplitate și de neutralitate dacă sunt îndeplinite două condiții: taxa este percepută într-un mod cât mai general posibil și sfera sa de aplicare acoperă toate etapele producției și ale distribuției, precum și prestarea de servicii²¹. Regimul TVA-ului trebuie să aibă ca rezultat neutralitatea concurențială, astfel încât pe teritoriul unui stat membru produsele și serviciile similare să poarte aceeași sarcină fiscală, indiferent de lungimea circuitului de producție și de distribuție²². În condiții optime de funcționare, această așa-numită neutralitate fiscală nu trebuie să afecteze nici concurența, nici deciziile pe care operatorii economici le iau în organizarea activității lor, precum cele privind forma juridică sau structura organizațională²³.

40. Constituirea unui grup TVA dă naștere responsabilității fiscale a grupului și pune capăt celei distincte a acelor dintre membrii săi care erau persoane impozabile în scopuri de TVA înainte de a se alătura grupului²⁴. Tratatamentul operațiunilor grupului sub aspectul TVA-ului, atât al celor efectuate între entitățile din cadrul său, cât și al celor efectuate cu entitățile din afara sa, este comparabil cu tratamentul TVA al unei persoane impozabile unice care își desfășoară activitatea individual. Operațiunile dintre membrii grupului, care rămân, prin urmare, în interiorul acestuia, sunt considerate a fi efectuate de grup pentru sine. În consecință, operațiunile interne ale unui grup TVA nu există sub aspectul TVA-ului.

41. Dacă un grup TVA acționează în conformitate cu normele regimului TVA, dreptul membrilor grupului de a deduce TVA-ul pentru achiziții nu se extinde²⁵. Acest drept continuă să fie aplicabil doar în ceea ce privește produsele destinate activităților grupului TVA care fac obiectul TVA-ului. Totodată, membrii grupului TVA nu pot deduce TVA-ul pentru produsele destinate activităților scutite de la plata TVA-ului.

D – Obiectivul dispozițiilor privind gruparea TVA-ului

42. În lumina obiectivului și a conținutului grupării TVA-ului pe care le-am expus mai sus, nu putem fi de acord cu argumentul Regatului Suediei potrivit căruia statele membre au libertatea de a stabili sectoarele economice cărora le este aplicabilă gruparea TVA-ului. Am ajuns la această concluzie din următoarele motive.

43. Gruparea TVA-ului nu aduce beneficii economice în cazul în care se efectuează o achiziție pentru activități supuse TVA-ului, întrucât cumpărătorul are dreptul să deducă TVA-ul achitat în amonte. Într-o asemenea situație, nu prezintă, în principiu, relevanță dacă achiziția este efectuată în cadrul grupului TVA, fără TVA achitat în amonte, sau din exteriorul grupului TVA, cu TVA achitat în amonte.

20 — Implementarea practică a opțiunii de grup TVA este diferită. În anumite state membre care au introdus gruparea TVA-ului, aceasta este obligatorie pentru persoanele care îndeplinesc cerințele, în altele este facultativă.

21 — A se vedea considerentul (5) al Directivei TVA.

22 — A se vedea considerentul (7) al Directivei TVA.

23 — Terra, B., și Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, capitolul 7.3.

24 — A se vedea Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscentifica și Amplifin (C-162/07, Rep., p. I-4019, punctele 19 și 20).

25 — Pentru o sinteză a regimului de deduceri, a se vedea Hotărârea din 6 septembrie 2012, Tóth (C-324/11, punctul 25 și jurisprudența citată).

44. În anumite situații, membrii grupului pot obține avantaje economice ca urmare a apartenenței lor la grup²⁶. Spre exemplu, participarea într-un grup TVA poate fi avantajoasă în situația în care un membru care face o achiziție supusă TVA-ului nu are dreptul la deducerea TVA-ului sau are dreptul doar la o deducere parțială a TVA-ului ca urmare a naturii activităților sale, exceptate de la plata TVA-ului. Dacă un astfel de membru realizează o achiziție de la un furnizor din exteriorul grupului TVA, atunci datorează TVA. Dacă însă acesta realizează achiziția de la un alt membru al grupului, nu datorează TVA.

45. În cazul în care un operator economic nu are dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru o achiziție, poate fi avantajos să realizeze el însuși produsele sau să presteze serviciile. Spre exemplu, o bancă ce nu are dreptul la deducerea TVA-ului poate să aibă un avantaj economic dacă produce pe plan intern serviciile informatice necesare activității sale bancare decât dacă le cumpără de la un terț. Dacă opțiunea de grupare a TVA-ului este însă disponibilă, ea poate să își externalizeze serviciile informatice către o filială care aparține grupului, obținând același avantaj.

46. Motivația economică descrisă mai sus poate constitui o justificare ca un stat membru în care opțiunea de grupare a TVA-ului nu este în general aplicabilă tuturor operatorilor economici să o facă totuși disponibilă pentru furnizorii de servicii financiare și de asigurări, persoane impozabile care desfășoară în principal activități exceptate de la plata TVA-ului. Nu înseamnă totuși că aceasta ar avea caracter legal din punctul de vedere al legislației Uniunii în materie de TVA.

E – Poate gruparea TVA-ului să fie limitată la anumite sectoare economice?

47. Este de la sine înțeles că legislația unui stat membru în materie de grupare a TVA-ului trebuie să fie în conformitate cu obiectivele grupării TVA-ului, astfel cum sunt prevăzute în Directiva TVA. Statele membre nu dispun în această privință de o marjă de apreciere.

48. Trebuie reamintit de asemenea că, din cerințele aplicării uniforme a dreptului Uniunii și din principiul general al egalității de tratament rezultă că termenii unei dispoziții de drept al Uniunii care nu face nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul de aplicare al acesteia trebuie să primească în toată Uniunea o interpretare autonomă și uniformă²⁷.

49. După cum s-a menționat mai sus, Regatul Suediei susține că limitarea aplicabilității grupării TVA-ului la sectoarele financiar și de asigurări este justificată de necesitatea creării unor condiții egale de concurență pentru operatorii economici din aceste sectoare în raport cu operatorii internaționali. În plus, se afirmă că o astfel de limitare este justificată și de reglementarea și de supravegherea mai stricte în sectoarele financiar și de asigurări decât în alte sectoare. Gruparea TVA-ului este esențială în aceste sectoare întrucât operatorii economici individuali din cadrul lor trebuie să fie organizați ca persoane juridice distincte din considerente legale.

50. Fără a nega importanța acestor considerații, reamintim că obiectivele grupării TVA-ului sunt simplificarea administrativă și combaterea abuzurilor. Aceste obiective nu se limitează la anumite sectoare, ci sunt aplicabile tuturor operatorilor economici, indiferent de sectorul în care își desfășoară activitatea.

26 — A se vedea Comunicarea Comisiei către Consiliu și Parlamentul European privind opțiunea de grup TVA menționată la articolul 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [COM(2009) 325 final, paginile 11 și 12].

27 — A se vedea Hotărârea NCC Construction Danmark, citată anterior, punctul 24 și jurisprudența citată.

51. Cât despre tendința sectoarelor financiar și de asigurări de a-și diviza activitățile între persoane juridice distincte, trebuie de asemenea arătat că structurile de grup cu mai multe trepte sunt în momentul de față obișnuite în multe alte sectoare. În domenii precum serviciile sociale și de protecție a sănătății sau imobiliar, gruparea TVA-ului poate prezenta avantaje similare²⁸. În condițiile legii suedeze, persoanele impozabile care furnizează servicii scutite și beneficiază de gruparea TVA-ului se găsesc într-o poziție mai favorabilă decât alte grupuri de operatori economici care furnizează servicii scutite, dar care nu au această opțiune.

52. Trebuie subliniat că un grup TVA, după înregistrare, devine o persoană impozabilă unică normală. Nu se aplică nicio altă limitare, chiar dacă gruparea TVA-ului constituie, într-adevăr, un regim special²⁹.

53. În opinia noastră, în lumina cerințelor de interpretare coerentă și uniformă a legislației Uniunii în materie de TVA, limitarea statutului fiscal al unei persoane prin raportare la sectorul de activitate nu se justifică. În contextul dispozițiilor specifice ale legislației în materie de TVA care reglementează un sector de activitate, trebuie avute în vedere diferite tipuri de obiective – practice, sociale, economice și altele – din cadrul acelui sector. Acești factori nu pot fi însă luați în considerare în definirea persoanelor impozabile în sensul articolului 11 din Directiva TVA³⁰.

54. Din acest motiv, analogia dintre articolul 11 din Directiva TVA și dispozițiile acesteia privind scutirile și cotele reduse de TVA³¹ pe care statul membru ar dori să o deducă din caracterul facultativ al grupării TVA-ului nu poate fi primită. Astfel, dispozițiile privind scutirile și cotele reduse ale taxei din Directiva TVA se întemeiază pe obiective ale politicii sectoriale specifice care sunt recunoscute sau cel puțin tolerate de legiuitorul Uniunii. Astfel cum a statuat Curtea în jurisprudența sa constantă, statele membre sunt libere să implementeze o atenuare a sarcinii TVA-ului pentru anumite categorii de consumatori³².

55. Dispozițiile privind gruparea TVA-ului reglementează, pe de altă parte, statutul unui grup de persoane ca persoană impozabilă unică, în anumite condiții. Directiva TVA nu prevede toate obiectivele de politică specifică nefiscală care ar putea fi promovate prin adoptarea acestui regim. De aceea, o analogie mai utilă cu articolul 11 din Directiva TVA poate fi găsită în jurisprudența referitoare la aplicarea măsurilor facultative în contextul pieței interne³³. În cadrul acesteia, Curtea a constatat că natura facultativă a unei măsuri nu presupune că statele membre ar putea limita domeniul de aplicare al acesteia într-un mod care nu este prevăzut de dispoziția în discuție.

28 — Pentru o discuție despre gruparea TVA-ului în sistemul suedez de TVA, a se vedea Håkan Magnusson, „Grupregistrering till mervärdesskatt”, în *Skattenytt* 1998/11.

29 — Părțile au luat în discuție problema dacă articolul 11 din Directiva TVA prevede o excepție sau o derogare de strictă interpretare. Suntem de părere că aceasta nu este o abordare utilă, în special pentru că Comisia pare a susține, în prezenta cauză, că gruparea TVA-ului nu constituie o derogare de la regimul general al TVA-ului, ci un regim special. Cu toate acestea, Comisia pare să fi adoptat poziția opusă în cauza C-85/11, *Comisia/Irlanda*.

30 — Observăm faptul că punctul 2 din anexa A la A doua directivă TVA prevede că, „dacă un stat membru urmărește să nu impoziteze anumite activități, trebuie să își atingă obiectivul prin intermediul scutirilor, iar nu prin excluderea din domeniul de aplicare al taxei a persoanelor care desfășoară astfel de activități”. Astfel, în cadrul regimului TVA al Uniunii, dispozițiile care definesc statutul de persoană impozabilă nu trebuie aplicate în scopul atingerii unor obiective de politică specifică.

31 — Citate anterior.

32 — A se vedea, spre exemplu, Hotărârea din 6 mai 2010, *Comisia/Franța* (C-94/09, Rep., p. I-4261, punctul 28): „atunci când un stat membru decide să utilizeze posibilitatea oferită de articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112 de a aplica o cotă redusă de TVA pentru o categorie de prestații prevăzută în anexa III la această directivă, statul respectiv, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului, are posibilitatea de a limita aplicarea acestei cote reduse de TVA la aspecte concrete și specifice acestei categorii”. A se vedea de asemenea Hotărârea din 7 martie 2002, *Comisia/Finlanda* (C-169/00, Rec., p. I-2433, punctul 30), Hotărârea din 8 mai 2003, *Comisia/Franța* (C-384/01, Rec., p. I-4395, punctul 24), și Hotărârea din 3 aprilie 2008, *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien* (C-442/05, Rep., p. I-1817, punctul 43).

33 — Pentru interpretarea unei situații similare din dreptul Uniunii în contextul unei opțiuni legislative, a se vedea Hotărârea din 23 octombrie 2003, *Adidas Salomon și Adidas Benelux* (C-408/01, Rec., p. I-12537, punctul 20), în care Curtea a constatat că „opțiune[a] statului membru [în transpunerea articolului 5 alineatul (2) din Directiva 89/104/CEE a Consiliului din 21 decembrie 1988 de apropiere a legislațiilor statelor membre cu privire la mărci (JO 1989, L 40, p. 1, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 92)] constă doar în aplicarea principiului propriu-zis privind acordarea unei protecții mai mari mărcilor de renume, însă nu include situațiile la care se referă această protecție în cazul în care statul membru respectiv o acordă”.

F – *Observații finale*

56. Motivele Comisiei se rezumă expres la limitarea aplicabilității grupării TVA-ului la furnizorii de servicii financiare și de asigurări. De aceea, observațiile pe care urmează să le facem nu pot servi la prefigurarea soluției în acțiunea în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată împotriva Suediei. Cu toate acestea, ele constituie o ilustrare utilă a problemelor pe care le poate implica limitarea aplicabilității grupării TVA-ului și chiar au fost dezbătute de părți în ședință.

57. În fapt, Legea suedeză privind TVA-ul *nu* exclude de la gruparea TVA-ului *toate* persoanele juridice independente care își desfășoară activitatea în cadrul altor sectoare decât cele financiar și de asigurări. Potrivit articolului 2 alineatele (2) și (3) din capitolul 6 a din Legea suedeză privind TVA-ul, pot face de asemenea parte dintr-un grup TVA (i) entitățile economice al căror obiect principal de activitate constă în furnizarea de produse sau servicii entităților economice care furnizează servicii financiare și de asigurări și (ii) entitățile economice care au calitatea de comisionari sau de comitenți în cadrul unui raport de comision de felul celui prevăzut în capitolul 36 din Legea privind impozitul pe venit.

58. Așa cum s-a arătat în cadrul ședinței, cele două tipuri de entități pe care le-am menționat la punctele (i) și (ii) de mai sus pot direcționa o parte din activitățile lor economice către clienți din afara grupului. Trebuie adăugat că, potrivit informațiilor furnizate de reprezentantul guvernului suedez, în practică, proporția activităților externalizate s-a limitat la 20 %³⁴. Acest element prezintă relevanță întrucât arată că regimul suedez privind gruparea TVA-ului poate cauza probleme în termeni de neutralitate concurențială, care constituie un aspect al neutralității fiscale, și că aceste probleme au fost recunoscute și, într-o oarecare măsură, abordate de statul membru.

59. Dat fiind că limitarea aplicabilității grupării TVA-ului la serviciile financiare și la sectorul de asigurări nu este absolută în legislația suedeză, membrii unui grup TVA pot obține beneficii economice din gruparea TVA-ului și în privința activităților lor din afara sectoarelor financiar și de asigurări.

60. Pentru aceste motive, considerăm că, dacă un stat membru alege să reglementeze opțiunea grupării TVA-ului, aceasta trebuie să fie aplicabilă operatorilor economici din toate sectoarele din statul membru în discuție, cu condiția să îndeplinească cerințele prevăzute la articolul 11 din Directiva TVA³⁵. Limitările acestui principiu pot fi justificate numai de necesitatea de a acționa împotriva unor potențiale abuzuri în cadrul unor operațiuni bine determinate. În absența acestora, limitarea aplicabilității grupării TVA-ului la sectoarele financiar și de asigurări nu este acceptabilă.

VII – Concluzie

61. În lumina acestor considerații, propunem Curții (i) să constate că, prin limitarea aplicabilității grupării TVA-ului la sectoarele de servicii financiare și de asigurări, Regatul Suediei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, (ii) să oblige Regatul Suediei la plata cheltuielilor de judecată și (iii) să dispună ca Republica Finlanda să suporte propriile cheltuieli de judecată.

34 — Potrivit proiectului de lege privind gruparea TVA-ului în Suedia, maximum 20-30 % din activitate poate fi direcționată în afara grupului TVA. În cazul întreprinderilor care furnizează suport tehnic serviciilor financiare, cerința ca acesta să fie obiectul lor principal de activitate a fost justificată în proiectul de lege al guvernului prin necesitatea diminuării efectelor concurențiale negative ale grupării TVA-ului în ceea ce privește furnizorii externi. A se vedea propunerea Regeringens 1997/98:148, p. 37.

35 — Un regim național de grupare a TVA-ului limitat la anumite sectoare de activitate este criticabil și din perspectiva ajutoarelor de stat, întrucât implică avantaje selective pentru operatorii economici din aceste sectoare.