

RO

RO

RO



COMISIA COMUNITĂȚILOR EUROPENE

Bruxelles, 2.7.2009
COM(2009) 325 final

COMUNICARE A 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**

COMUNICARE A 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

1. INTRODUCERE

Articolul 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată¹ (denumită în continuare „directiva TVA”) oferă statelor membre posibilitatea de a introduce în legislațiile naționale scheme de grupare TVA. Un stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică în scopuri de TVA una sau mai multe persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, deși independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale. Statele membre care doresc să exercite această opțiune trebuie să consulte comitetul consultativ pentru taxa pe valoare adăugată (denumit în continuare „comitetul TVA”) și pot adopta orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei care apare prin utilizarea acestei opțiuni.

În cazul în care opțiunea de grupare TVA prevăzută la articolul 11 este utilizată de un stat membru, acest lucru trebuie considerat o deviere națională specială de la normele comunitare privind TVA.

Deși opțiunea de grupare TVA a fost disponibilă statelor membre începând cu anii '70 Comisia a remarcat un interes crescut din partea statelor membre de a utiliza această opțiune. Conform informațiilor Comisiei, în momentul de față 15 state membre² au introdus schemele de grupare TVA în legislațiile lor naționale.

Formularea articolului 11 este succintă, ceea ce lasă la latitudinea statelor membre stabilirea normelor detaliate de implementare a opțiunii de grupare TVA. În plus, directiva TVA nu conține alte dispoziții referitoare la grupurile TVA. Din consultările statelor membre cu comitetul TVA a rezultat că există divergențe foarte mari între schemele de grupare TVA implementate de statele membre.

Având în vedere avantajele pe care le poate oferi anumitor persoane impozabile o schemă de grupare TVA, în funcție de caracteristicile sale sistemul poate fi opus principiului de neutralitate fiscală și poate deveni o sursă de concurență fiscală între statele membre. Având în vedere acest lucru, divergențele actuale dintre schemele naționale de grupare TVA pot avea un impact asupra pieței interne și a principiilor de bază ale sistemului comunitar de TVA. Acest lucru este confirmat de faptul că

¹ Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, 11.12.2006, p. 1). Directivă modificată ultima dată prin Directiva 2008/8/CE (JO L 44, 20.2.2008, p. 11).

² Austria, Belgia, Cipru, Danemarca, Estonia, Finlanda, Germania, Irlanda, România, Regatul Unit, Republica Cehă, Spania, Suedia, Țările de Jos și Ungaria. Slovacia va introduce sistemul de grupare în scopuri de TVA în iulie 2009.

numeroase scheme de grupare, prin arhitectura lor, nu garantează că efectele sunt limitate la teritoriul național.

Prin urmare, asigurarea unei aplicări uniforme a acestei dispoziții prezintă o importanță deosebită.

În acest context, scopul prezentei comunicări este explicarea punctului de vedere al Comisiei asupra modului de transpunere în practică a dispozițiilor articolului 11, respectând în același timp principiile de bază ale sistemului comunitar de TVA.

Având în vedere reacțiile la prezenta comunicare, Comisia va reflecta asupra oportunității și momentului de realizare a acțiunilor viitoare. Aceste acțiuni ar putea consta în propunerea de modificări concrete ale articolului 11, dar și într-o contribuție la o aplicare mai uniformă și neutră din punct de vedere fiscal a normelor actuale, prin alte mijloace.

2. **OBIECTIVUL INIȚIAL AL DISPOZIȚIEI PRIVIND GRUPAREA TVA**

Conceptul de grup TVA a fost introdus în legislația comunitară prin articolul 4 alineatul (4) din directiva a șasea privind TVA³. Conform expunerii de motive⁴, scopul dispoziției referitoare la gruparea TVA este de a permite statelor membre, în scopul simplificării administrative sau al combaterii practicilor abuzive (de exemplu atunci când o societate este divizată în mai multe persoane impozabile astfel încât fiecare să poată beneficia de un sistem special) să nu considere persoanele impozabile a căror „independență” este o simplă manevră juridică drept persoane impozabile separat.

Articolul 4 alineatul (4) a fost modificat prin Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006⁵ prin adăugarea unui al doilea paragraf. Conform expunerii de motive a propunerii⁶, scopul modificării era de a sprijini statele membre în acțiunea de a preveni consecințele injuste ale funcționării grupurilor TVA. Așadar, al doilea paragraf permite statelor membre să adopte măsuri pentru a împiedica ca dispozițiile privind grupările TVA să dea naștere evaziunii sau fraudei fiscale.

În urma reformării celei de-a șasea directive, articolul 11 din directiva TVA conține în momentul de față dispozițiile privind grupurile TVA. Reformarea nu a modificat

³ Directiva 77/388/CEE a șasea directivă a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, 13.6.1977, p. 1).

⁴ Propunere pentru a șasea directivă a Consiliului privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare [COM(73) 950, 20.6.1973].

⁵ Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006 de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește anumite măsuri vizând simplificarea procedurilor de percepere a taxei pe valoarea adăugată pentru a contribui la combaterea evaziunii și a fraudei fiscale și de abrogare a anumitor decizii care acordă derogări (JO L 221, 12.8.2006, p. 9).

⁶ Propunere de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește anumite măsuri de simplificare a procedurii de percepere a taxei pe valoarea adăugată și de sprijinire a combaterii evaziunii sau eludării fiscale și de abrogare a anumitor decizii de acordare a unor derogări (COM(2005) 89 final, 16.3.2005).

nici domeniul de aplicare al schemelor de grupare TVA și nici premisele formale ale acestora.

În cele din urmă, trebuie subliniat faptul că prezenta Comunicare nu tratează conceptul de „mecanisme de partajare a costurilor”, care, pe baza articolului 132 alineatul (1) litera (f), constituie în momentul de față o scutire obligatorie a anumitor activități de interes public și a cărui nouă formă a fost introdusă în recenta propunere a Comisiei în ceea ce privește tratamentul TVA⁷ aplicat serviciilor financiare și de asigurări. Ca și concepte aceste mecanisme de partajare a costurilor sunt de fapt total diferite de conceptul de grup TVA, având în vedere faptul că, de exemplu, acestea nu au ca efect crearea unei noi persoane impozabile unice.

3. ANALIZA DISPOZIȚIEI PRIVIND GRUPUL TVA

Articolul 11 din directiva TVA trebuie interpretat în lumina obiectivelor inițiale menționate anterior.

3.1. Necesitatea consultării prealabile a comitetului TVA

Înainte de introducerea unei scheme naționale de grupare TVA este obligatorie consultarea comitetului TVA. Din formularea dispoziției reiese în mod clar că o schemă de grupare TVA poate fi implementată doar după consultarea comitetului TVA⁸. Comisia este de părere că aceasta trebuie interpretată în sensul că obligația de a consulta comitetul TVA trebuie îndeplinită înainte de *publicarea* normelor naționale care guvernează schema de grupare TVA. Același lucru este valabil și în cazul modificărilor importante ale schemelor de grupare TVA existente.

Pentru ca această dispoziție să își capete întregul sens, și în special pentru a permite organizarea unei veritabile dezbateri în cadrul comitetului TVA, o asemenea consultare trebuie să aibă loc cu suficient de mult timp în avans.

Deoarece paragraful al doilea din articolul 11 face parte integrantă din dispoziția privind gruparea TVA, cerința de a consulta comitetul de TVA se aplică și în acest caz, chiar dacă această opțiune apare într-un paragraf separat.

3.2. Obiectivul principal al opțiunii de grupare TVA

Efectul principal al implementării opțiunii de grupare TVA prevăzută la articolul 11 este de a permite persoanelor impozabile care sunt legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale să nu mai fie tratate ca persoane impozabile separate în scopuri de TVA, ci ca o persoană impozabilă unică. Cu alte cuvinte, o serie de persoane impozabile strâns legate fuzionează într-o nouă persoană

⁷ Propunere de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește tratamentul aplicat serviciilor financiare și de asigurări [COM(2007) 747 final/2, 20.2.2008] și Propunere de regulament al Consiliului de stabilire a dispozițiilor de aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește tratamentul aplicat serviciilor financiare și de asigurări [COM(2007)746 final/2, 20.2.2008].

⁸ A se vedea în acest sens hotărârea Curții Europene de Justiție în cazul C-162-07, Ampliscientifica, punctul 18 (JO C 171, 5.7.2008, p. 8).

impozabilă unică în scopuri de TVA. Acest efect a fost confirmat de Curtea Europeană de Justiție în cauza C-162/07, Ampliscientifica⁹.

În acest sens, un grup TVA poate fi descris a o „ficțiune” creată în scopuri de TVA, conținutul economic prevalând față de forma legală. Grupul de TVA este un tip special de persoană impozabilă care există doar în scopuri de TVA. Acesta se bazează pe legăturile financiare, economice și organizaționale existente între societăți. În timp ce fiecare membru al grupului își menține propria formă juridică, în scopuri exclusive de TVA, se acordă întâietate formării grupului de TVA față de formele juridice conform, de exemplu, dreptului civil sau comercial. Așadar, prin aderarea la un grup TVA, membrul grupului TVA se detașează de orice formă legală paralelă posibilă și devine parte a unei noi persoane impozabile separate.

Din tratarea unui grup TVA drept persoană unică impozabilă, decurge în mod logic că grupul poate fi identificat doar în scopuri de TVA printr-un singur număr de TVA în conformitate cu articolul 214 din directiva TVA, excluzându-se orice alt număr individual de TVA. Utilizarea unui singur număr de TVA este dictată de nevoia, atât a agenților economici, cât și a autorităților fiscale din statele membre de a identifica cu certitudine persoanele care efectuează tranzacții supuse TVA¹⁰. Numărul individual de identificare al fiecărui membru poate fi însă menținut de către autoritățile fiscale doar pentru a permite monitorizarea activităților interne ale grupului TVA.

3.3. Cine poate forma un grup TVA?

În temeiul articolului 11, statele membre pot considera ca persoană impozabilă unică orice persoană stabilită pe teritoriul lor.

3.3.1. Noțiunea de „persoane”

În opinia Comisiei referirea la „persoane” din articolul 11 se aplică doar acelor persoane care îndeplinesc criteriile pentru a fi considerate persoane impozabile în scopuri de TVA. Prin urmare, o entitate care nu este o persoană impozabilă, fie pentru că persoana respectivă nu respectă definiția de la articolul 9 alineatul (1), fie pentru că este un organism public care acționează în condițiile stabilite la articolul 13 alineatul (1) primul paragraf, nu poate fi membru al unui grup TVA.

Trebuie reținut faptul că articolul 11 se regăsește la titlul III, „Persoane impozabile” din directiva TVA. Mai mult, articolul 11 nu stabilește nicio derogare de la definiția persoanei impozabile de la articolul 9 alineatul (1) din directiva respectivă.

Rezultă în mod logic că persoanele considerate drept persoană impozabilă „unică” trebuie să fie la rândul lor persoane impozabile de sine stătătoare, având în vedere că înțelesul conceptului de „grupare” este de a „grupa împreună” persoane care sunt toate angajate în activități care intră sub incidența directivei TVA. În acest context, adjectivul „unic” implică faptul că, în absența grupului, ar exista mai multe persoane impozabile: prin urmare, statutul de persoană impozabilă este prezent în mod implicit în cazul tuturor membrilor grupului.

⁹ Cauza C-162/07, Ampliscientifica, punctul 19.

¹⁰ Cauza C-162/07, Ampliscientifica, punctul 20.

Termenul „persoane” a fost introdus de legiuitor mai degrabă pentru a evita repetiția termenului „persoane impozabile” decât pentru a include persoanele care nu au obligația de a plăti TVA. Aceeași tehnică de redactare este utilizată în mod constant în diferitele versiuni lingvistice¹¹. Această tehnică de redactare a fost utilizată de legiuitor și în alte părți ale directivei, printre altele, la articolul 9 alineatul (2) prima teză, unde termenul „persoane” este utilizat în mod clar ca referință la persoanele impozabile.

Din jurisprudența consacrată a Curții reiese, de asemenea, în mod clar că termenii de bază din directiva TVA, precum „persoane impozabile” și „activități economice” sunt de natură obiectivă, fără a ține seama de scopul sau rezultatul tranzacțiilor în cauză¹². Mai mult, în conformitate cu scopul directivei care, printre altele, este fundamentarea unui sistem comun de TVA pe o definiție uniformă a „persoanei impozabile”, respectivul statut trebuie evaluat doar pe baza criteriilor din respectiva directivă¹³.

Formularea aleasă de Curte în cauza Ampliscentifica¹⁴ confirmă această interpretare. Conform Curții:

„De aici rezultă că asimilarea cu o persoană impozabilă unică exclude ca aceste persoane subordonate să continue să depună separat declarații privind TVA și să fie identificate, atât în cadrul grupului, cât și în afara acestuia, ca persoane impozabile individuale [...]” .

În lumina celor de mai sus, Comisia este de părere că este esențial ca aplicarea schemelor de grupare TVA să nu afecteze conceptul de persoană impozabilă. Dacă se permite persoanelor neimpozabile să facă parte dintr-un grup TVA, acest lucru ar afecta cu siguranță definiția respectivă. Atunci când o persoană neimpozabilă devine membru al unui grup TVA, persoana respectivă devine parte a respectivei persoane impozabile „unice”¹⁵. O persoană neimpozabilă care nu are nici drepturi și nici obligații în temeiul directivei TVA nu ar trebui să aibă posibilitatea de a deveni o persoană impozabilă doar pe baza faptului că devine membră a unui grup TVA. Acest lucru ar însemna eludarea criteriilor pe baza cărora se determină cine este persoană impozabilă.

¹¹ În versiunea engleză se utilizează termenul „persons”, în cea franceză termenul „les personnes”, iar în cea germană termenul „ansässige Personen”.

¹² Cauza C-255/02, Halifax, punctul 55 (JO C 131, 3.6.2006, p. 1).

¹³ Cauza C-186/89 W.M. van Tiem, punctul 25 (Rec. 1990, pag. I-04364).

¹⁴ Cauza C-162/07, Ampliscentifica, punctul 19.

¹⁵ Concluziile Avocatului General, 24 aprilie 1991, cauza C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV, punctele 8 și 9. În concluzii s-au prezentat o serie de motive pentru care doar celora obligați să plătească TVA trebuie să li se permită să devină membri ai unui grup TVA. În concluzii s-a susținut în special că scopul celui de-al doilea paragraf de la articolul 4 alineatul (4) din directiva a șasea directivă TVA nu a fost modificarea condițiilor de obligativitate a plății TVA, stabilite la articolul 4 alineatul (1). În consecință, s-a tras concluzia că articolul 4 alineatul (4) nu permite unui stat membru să trateze două persoane strâns legate între ele drept o persoană impozabilă unică în cazul în care s-a constatat că una din respectivele persoane nu este angajată în nicio „activitate economică” în scopuri de TVA.

3.3.2. *Noțiunea de „persoană stabilită pe teritoriul statului membru respectiv”*

3.3.2.1. Interpretarea acestei noțiuni:

Formularea articolului 11 limitează domeniul de aplicare teritorial al unei scheme de grupare TVA implementată de un stat membru la persoanele stabilite pe teritoriul statului membru respectiv. Prin urmare, este esențial să se știe cine poate fi considerat drept „stabilit” în sensul acestei dispoziții.

Nu există nici o orientare cu privire la înțelesul acestei noțiuni. Expunerea de motive la propunerea pentru a șasea directivă TVA nu oferă nicio explicație cu privire la restricția referitoare la aplicarea teritorială la statul membru în cauză.

Comisia consideră că „stabilit pe teritoriul statului membru respectiv” include societățile cu sediul activității economice aflate în statul membru care implementează schema de grupare TVA, dar nu le include acele sedii comerciale fixe care sunt situate în străinătate. Sediile comerciale fixe ale întreprinderilor străine situate pe teritoriul statului membru care implementează schema de grupare TVA trebuie însă incluse. Prin urmare, pot face parte dintr-un grup TVA doar societățile cu sediul activității economice sau sediul comercial fix al unor asemenea societăți sau al unor societăți străine, fizic prezente pe teritoriul statului membru care a introdus schema de grupare TVA .

În sprijinul acestei interpretări există o serie de argumente:

- În primul rând, acest lucru este în conformitate cu formularea actuală al criteriului teritorial din articolul 11.
- În al doilea rând, domeniul de aplicare teritorial coincide cu jurisdicția TVA a statului membru care implementează schema de grupare TVA și, prin urmare, și cu cerințele de identificare în scopuri de TVA aplicabile. În acest fel schema de grupare TVA rămâne ușor de gestionat și controlat în măsura în care toți membrii unui grup sunt supuși regulilor aceluiași stat membru.
- În al treilea rând, în sensul articolului 11, noțiunea de „stabilit” corespunde noțiunii de „stabilit” care se regăsește în alte dispoziții ale directivei TVA și trebuie interpretată în același fel.

Motivul principal pentru excluderea sediilor comerciale fixe, situate în străinătate, ale societăților cu sediul activității economice în statul membru care implementează schema de grupare TVA îl reprezintă faptul că acestea nu sunt stabilite fizic pe teritoriul respectivului stat membru. Deoarece schema de grupare TVA este o opțiune oferită statelor membre, aleasă de unul dintre ele, efectul acesteia nu trebuie să se extindă dincolo de teritoriul fizic al statului membru care a introdus schema de grupare TVA. Altfel, poate fi încălcată suveranitatea fiscală a unui alt stat membru. În plus, dacă două state membre ar alege să introducă scheme de grupare TVA, s-ar putea ca un sediu comercial fix situat în străinătate să poată face parte din grupuri TVA în ambele state membre. Un asemenea rezultat nu este compatibil cu principiile de bază ale sistemului comun de TVA și nu este administrabil la nivelul administrațiilor naționale. Din punct de vedere al controlului, acest lucru nu este acceptabil.

În timp ce este evident că articolul 11 restricționează domeniul de aplicare teritorial al schemei de grupare TVA, este la fel de evident că interpretarea trebuie să fie conformă cerințelor economice și principiului libertății de stabilire menționat la articolul 43 aplicat în coroborare cu articolul 48 din Tratatul CE, care permite sediilor comerciale fixe ale unei societăți străine să beneficieze de aceleași facilități fiscale ca și societățile aflate sub jurisdicția legislației naționale din statul membru în cauză. Interpretarea menționată mai sus permite ca sediile comerciale fixe ale societăților străine situate în statul membru care implementează o schemă de grupare TVA să fie incluse și să beneficieze de aceleași facilități fiscale ca societățile din statul membru respectiv, și prin urmare, este conformă cu Tratatul CE.

3.3.2.2. Legătura cu cauza FCE Bank

În cauza FCE Bank¹⁶, Curtea a hotărât ca un sediu comercial fix, care nu are personalitate juridică distinctă de societatea din care face parte, stabilit într-un alt stat membru și căruia societatea îi prestează servicii, nu trebuie tratat ca persoană impozabilă din cauza costurilor care îi sunt imputate pentru respectivele servicii. Așadar, furnizarea de servicii în cadrul aceleași persoane juridice nu intră sub incidența TVA.

Excluderea sediilor comerciale fixe situate în străinătate ale unei persoane impozabile din statul membru în care s-a introdus schema de grupare TVA poate părea la prima vedere în dezacord cu hotărârea din cauza FCE Bank. Această hotărâre nu face însă nicio referire la situația unui grup TVA. Mai mult, trebuie semnalat faptul că prin aderarea la un grup TVA persoana impozabilă devine parte a unei noi persoane impozabile, grupul TVA, și, prin urmare, se detașează în scopuri de TVA de sediul său comercial fix situat în străinătate. Acest lucru înseamnă că dacă o persoană impozabilă aderă la un grup TVA, serviciile pe care le furnizează sediilor sale comerciale fixe situate în străinătate vor fi considerate ca servicii prestate între două persoane impozabile separate. Prin urmare, faptul că sediul comercial fix situat în străinătate nu este eligibil pentru un grup TVA în statul membru respectiv nu este în contradicție cu hotărârea din cauza FCE Bank.

3.3.3. *Toate activitățile incluse și calitatea de membru al unui singur grup TVA simultan*

Deoarece un grup TVA este considerat ca o persoană impozabilă unică, identificată prin folosirea unui număr unic de TVA, trebuie incluse toate activitățile membrilor grupului. Un membru al grupului cu mai multe domenii de activitate în statul membru în care s-a introdus schema de grupare TVA trebuie, prin urmare, să nu poată să excludă una sau mai multe din activitățile sale din grupul TVA din care face parte, cu excepția activităților efectuate de entități situate în afara statului membru respectiv.

Din același motiv, schemele naționale de grupare TVA trebuie să împiedice persoanele impozabile să se înscrie în mai mult de un grup TVA simultan. Acest aspect este esențial și din perspectiva monitorizării activității fiscale.

¹⁶ Cauza C-210/04, FCE Bank (JO C, 3.6.2006, p. 14).

3.3.4. Condiția „legăturilor financiare, economice și organizaționale”

Comisia este de părere că această condiție trebuie interpretată în sensul că toate aceste trei legături trebuie realizate pe întreaga perioadă a existenței grupului TVA și că oricărui membru care nu mai realizează toate cele trei legături trebuie să i se solicite să părăsească grupul TVA. Motivele pentru cele expuse mai sus sunt următoarele:

- în primul rând, caracterul cumulativ al condițiilor reiese din utilizarea conjuncției coordonatoare „și”.
- în al doilea rând, de vreme ce grupul TVA este un concept special de persoană impozabilă și ca atare funcționarea sa este de natură excepțională, acesta trebuie neapărat legat de condiții foarte stricte, asigurate de acumularea cerințelor sus-menționate.
- în al treilea rând, o astfel de acumulare conține garanții suplimentare împotriva aplicării abuzive a grupurilor TVA, pentru că ajută la excluderea structurilor complet artificiale, lipsite de orice semnificație economică.

Având în vedere principiile generale care stau la baza acestei dispoziții, Comisia consideră că definițiile de mai jos ale celor trei tipuri de legături pot servi drept principii orientative.

Legătura financiară: Definită prin trimitere la un procentaj din participarea la capital sau la drepturile de vot (peste 50%) sau prin trimitere la un contract de franciză. Prin aceasta se garantează că o companie deține controlul real al celeilalte.

Legătura economică: Definită prin trimitere la existența a cel puțin una din următoarele situații de cooperare economică. Activitatea principală a membrilor grupului este de aceeași natură sau activitățile membrilor grupului sunt complementare ori interdependente sau unul din membrii grupului derulează activități care sunt, în totalitate sau în mare parte, în beneficiul celorlalți membri.

Legătura organizațională: Definită prin trimitere la existența unei structuri de gestiune complet sau parțial partajate.

3.3.5. Căror sectoare de activitate se poate aplica o schemă de grupare TVA?

O schemă de grupare TVA trebuie să fie deschisă tuturor sectoarelor de activitate economică din statul membru în care s-a introdus o astfel de schemă. Aceasta decurge din formularea articolului 11, unde nu există o limitare la anumite sectoare. Mai mult, derivă și din principiul neutralității fiscale. O schemă națională de grupare TVA nu poate fi introdusă doar pentru unele sectoare, deoarece acest lucru ar favoriza anumite întreprinderi în detrimentul altora și ar putea să facă obiectul unor critici din punctul de vedere al ajutoarelor de stat (selectivitate).

Limitările disponibilității schemei de grupare TVA ar putea fi justificate numai dacă există necesitatea luării de măsuri împotriva unui potențial abuz în cazul unor tranzacții bine identificate. Fără o astfel de justificare, o schemă de grupare TVA nu poate fi restricționată prin legislația națională la un anumit sector precum cel financiar sau cel al asigurărilor.

3.4. Drepturile și obligațiile unui grup TVA

3.4.1. Cui îi revin obligațiile?

Din moment ce un grup TVA este considerat a fi o singură persoană impozabilă, rezultă că grupul este supus aceluiași drepturi și obligații ca orice altă persoană impozabilă și că toate dispozițiile directivei TVA, precum și hotărârile Curții Europene de Justiție, i se aplică. Prin urmare, obligațiile revin grupului TVA ca atare, nu membrilor săi individuali. Deci, la crearea unei scheme naționale de grupare TVA, este esențial ca aceasta să fie concepută în cadrul juridic comunitar stabilit pentru persoanele impozitabile obișnuite.

Numărul unic TVA al grupului TVA trebuie folosit, de exemplu, la emiterea de facturi pentru furnizările de bunuri sau prestările de servicii considerate a fi fost efectuate de grupul TVA.

Ca orice altă persoană impozabilă, grupul TVA trebuie să depună declarații de TVA și, dacă este cazul, declarații recapitulative. Declarația de TVA trebuie să conștie în suma netă de TVA a grupului, derivată de la fiecare membru individual, ținându-se cont de faptul că tranzacțiile între membri nu dau naștere la facturarea sau plata TVA. Aceasta înseamnă că creanțele rezultate din TVA ale anumitor membri ai grupului se deduc din datoriile de TVA ale altor membri: în scopuri de TVA, atât creanțele cât și datoriile sunt creanțe și datorii ale grupului TVA și nu ale membrilor individuali. În cauza *Ampliscientifica*¹⁷, Curtea a hotărât că tratamentul ca persoană impozabilă unică împiedică persoanele care aparțin unui grup TVA să continue să depună declarații de TVA separat ca persoane impozabile individuale, deoarece numai persoana impozabilă unică, respectiv grupul TVA, este autorizată să depună aceste declarații.

Din aceasta rezultă că opțiunea de grup TVA reprezintă esențialmente o măsură de simplificare administrativă.

3.4.2. Tratatamentul furnizărilor către sau de către terți

În ceea ce privește terții, grupul TVA acționează ca persoană impozabilă unică. Prin urmare, toate furnizările de mărfuri și servicii efectuate de oricare din membrii grupului către un destinatar care nu aparține acestuia sunt considerate ca fiind efectuate de grup și nu de membrul individual. În mod similar, furnizările de mărfuri și servicii de către terți către unul sau mai mulți membri ai grupului sunt considerate ca fiind efectuate către grup. De asemenea, importurile și achizițiile intracomunitare efectuate de membri ai grupului sunt considerate ca fiind efectuate de grup. Astfel, situația TVA a grupului și tratamentul tranzacțiilor înspre și dinspre acesta sunt pe deplin comparabile cu cele ale unei persoane impozabile care are diverse sucursale.

3.4.3. Furnizările în interiorul grupului

În ceea ce privește tranzacțiile interne ale grupului de TVA, adică tranzacțiile cu titlu oneros între membrii individuali, reiese din tratamentul grupului ca persoană impozabilă că aceste tranzacții trebuie considerate a fi fost efectuate de către grup

¹⁷ Cauza C-162/07, *Ampliscientifica*, punctul 19.

către grup. Aceasta este una din cele mai importante consecințe ale formării unui grup TVA, deoarece, cu excepția furnizărilor considerate (articolele 16, 18, 26 și 27), tranzacțiile interne ale grupului cu titlu oneros nu există în scopuri de TVA, fiind „în afara domeniului de aplicare”. Din aceasta rezultă că opțiunea de grup TVA poate prezenta și avantaje din punctul de vedere al fluxului de numerar pentru întreprinderi.

3.4.4. Drepturi și obligații la formarea sau dizolvarea unui grup TVA

În momentul în care grupul TVA devine persoană impozabilă unică, drepturile și obligațiile în materie de TVA ale membrilor individuali sunt transferate automat grupului TVA. Același lucru se aplică atunci când o persoană impozabilă devine membru al unui grup TVA deja existent.

Articolul 11 nu conține nicio dispoziție care să vizeze perioada de timp în care un membru individual trebuie să rămână membru al grupului TVA. Al doilea paragraf de la articolul 11 permite totuși statelor membre să adopte măsuri pentru a se asigura că din schema de grupare TVA nu decurg avantaje nejustificate. Comisia este de părere că aceasta permite măsuri precum stabilirea unei perioade minime a exercitării calității de membru.

Deoarece grupul TVA este considerat persoană impozabilă unică, care și-a asumat drepturile și obligațiile membrilor în materie de TVA, rezultă că atunci când un grup TVA încetează să existe, drepturile și obligațiile asumate de grup incumbă membrilor individuali din momentul disoluției grupului. Simultan, foștii membri ai grupului revin la statutul de persoane impozabile individuale. Același principiu se aplică și în cazul în care un membru părăsește grupul.

3.5. Dreptul la deducere al unui grup TVA

3.5.1. Reguli privind dreptul de deducere aplicabil grupului TVA

Tratamentul grupului TVA ca persoană impozabilă unică în scopuri de TVA are ca efect faptul că dreptul de a deduce TVA-ul în amonte se determină pe baza tranzacțiilor cu terți ale grupului ca atare.

În acest context, regulile privind adaptarea dreptului la deducere trebuie să fie aplicate corespunzător, cum ar fi cazul în care o persoană intră în grup sau părăsește grupul, ori activitățile unui membru al grupului se modifică în așa fel încât dreptul la deducere al grupului trebuie modificat.

În această privință trebuie reamintit că, pentru determinarea TVA deductibile, articolul 173 oferă statelor membre diferite opțiuni. Pe lângă regula generală a deducerii proporționale („pro-rata”) prevăzute la articolele 174 și 175, se poate aplica și un sistem de atribuire directă pentru a reflecta cu mai mare acuratețe utilizarea reală.

Având la dispoziție aceste opțiuni, se pot înregistra diferențe semnificative între statele membre în ceea ce privește metodele de determinare a dreptului de deducere a TVA-ului în amonte, care pot determina diferențe între sumele deductibile ale TVA în statele membre. Mai mult, nu există reguli comune de limitare a dreptului de deducere a TVA-ului în amonte în ceea ce privește cheltuielile care nu reprezintă

neapărat cheltuieli de afaceri, în cazul cărora statele membre pot restricționa deducerea în conformitate cu articolul 176.

3.5.2. *Impactul unui grup TVA asupra dreptului de deducere*

Una din cele mai importante consecințe ale formării unui grup TVA este „dispariția”, din perspectiva TVA, a tranzacțiilor între membrii grupului. În cazul unui grup TVA care constă numai din persoane impozabile cu dreptul la deducere completă, efectul asupra veniturilor fiscale este neutru pentru statul membru pe teritoriul căruia își desfășoară activitatea grupul TVA respectiv.

Însă în cazul unui grup TVA care constă și din persoane impozabile fără drept de deducere sau cu drept de deducere parțială, este posibil ca efectul asupra veniturilor fiscale să nu mai fie neutru. TVA nedeductibilă plătită pentru tranzacțiile impozabile efectuate de unul din membrii grupului în beneficiul unui alt membru fără drept de deducere sau cu drept de deducere parțială este practic pierdută pentru stat, deoarece tranzacțiile interne sunt inexistente în scopuri de TVA. În această privință, grupul TVA neutralizează costurile TVA suportate pentru tranzacțiile intragrup.

Rezultă că o schemă de grupare TVA poate oferi avantaje financiare grupurilor TVA care includ membri fără drept de deducere sau cu drept de deducere parțială. Aceste avantaje pot varia în funcție de modalitățile de implementare alese de statele membre, în special în ceea ce privește regulile privind dreptul la deducere.

Comisia este de părere că este de o importanță covârșitoare ca statele membre să asigure aplicarea corectă și deplină a regulilor comunitare care reglementează dreptul la deducere al grupurilor TVA.

3.5.3. *Necesitatea de a se lua măsuri împotriva evaziunii fiscale*

În plus, al doilea paragraf de la articolul 11 permite statelor membre să adopte toate măsurile necesare pentru prevenirea evaziunii sau fraudei fiscale.

Trebuie, de asemenea, reamintit că în hotărârea Halifax¹⁸, Curtea a clarificat faptul că statele membre sunt împuternicite să combată practicile abuzive.

Comisia își susține ferm poziția conform căreia implementarea opțiunii de grupare TVA nu trebuie să determine nici avantaje, nici dezavantaje nejustificate.

Ținând seama de obiectivele inițiale ale opțiunii de grupare TVA, care trebuie privită în principal ca o măsură de simplificare, nicio schemă bazată pe opțiunea respectivă nu trebuie să denatureze concurența sau să contravină principiului de neutralitate fiscală. Trebuie deci evitată o situație în care opțiunea de grup TVA este utilizată pentru a atrage întreprinderile în anumite state membre, reprezentând astfel o sursă de concurență fiscală între acestea.

Prin urmare, este imperios necesar ca statele membre să facă uz de această opțiune și să ia toate măsurile necesare pentru a evita evaziunea sau fraudă fiscală, precum și

¹⁸ Cauza C-255/02.

practicile abuzive, rezultate din utilizarea schemelor de grupare TVA naționale respective. Implementarea opțiunii de grupare TVA nu trebuie să determine nici avantaje, nici dezavantaje nejustificate.

4. CONCLUZII

Comisia invită Consiliul și Parlamentul European să ia act de poziția sa, expusă în prezenta comunicare, privind schemele de grupare TVA, în vederea:

- contribuiri la o aplicare mai uniformă a articolului 11 din directiva TVA, evitând astfel efectele negative asupra pieței interne și contradicțiile cu principiile de bază ale sistemului comunitar de TVA;
- folosirii sale drept principii orientative de către statele membre la introducerea schemelor de grupare TVA în legislația națională sau la modificarea respectivelor scheme.

Prezenta Comunicare nu aduce atingere rolului Comisiei de gardian al tratatelor, exercitat în conformitate cu articolul 211 din tratat.