

Cauza C-269/20**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98
alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

18 iunie 2020

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania)

Data deciziei de trimitere:

7 mai 2020

Pârâtă și recurentă:

Finanzamt T

Reclamantă și intimată în recurs:

S

Obiectul procedurii principale

Impozit pe cifra de afaceri – Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Directiva 77/388 – Autorizarea statelor membre de a trata ca pe o singură persoană impozabilă persoanele stabilite pe teritoriul unei țări care, deși sunt independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin raporturi financiare, economice sau la nivel de organizație – Articolul 6 alineatul (2) litera (b) din Directiva 77/388 – Exercitarea unor funcții publice pe lângă o activitate economică

Obiectul și temeiul trimiterii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

1. Autorizarea statelor membre, prevăzută la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind

armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, de a trata ca persoană impozabilă unică persoanele stabilite pe teritoriul unei țări care, deși sunt independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin raporturi financiare, economice sau la nivel de organizație, trebuie să fie exercitată astfel încât:

a) tratarea ca persoană impozabilă unică se aplică în privința uneia dintre aceste persoane care va fi persoana impozabilă pentru toate operațiunile efectuate de persoanele respective sau astfel încât

b) tratarea ca persoană impozabilă unică trebuie să conducă în mod necesar – și, prin urmare, luând în considerare pierderi fiscale importante – la un grup TVA distinct de persoanele strâns legate între ele, care este o entitate fictivă creată ea însăși în scopuri de TVA?

2. În cazul în care răspunsul corect la prima întrebare este cel de la litera a): Rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene referitoare la [utilizarea în] alte scopuri decât cele de întreprindere în sensul articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene VNLTO din 12 februarie 2009, C-515/07, EU:C:2009:88) că unei persoane impozabile care

a) pe de o parte, exercită o activitate economică în cadrul căreia efectuează cu titlu oneros prestări de servicii în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri și

b) pe de altă parte, exercită și o activitate în cadrul exercitării funcțiilor sale publice, pentru care nu este considerată persoană impozabilă conform articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri

nu trebuie să îi fie impozitată, în conformitate cu articolul 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, prestarea cu titlu gratuit a unor servicii din domeniul activității sale economice pentru sfera funcțiilor sale publice?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

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 de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „Directiva 77/388”) – în special articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf și articolul 6 alineatul (2)

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) – articolul 11

Dispozițiile naționale invocate

Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”) – în special articolul 2 alineatul (2) punctul 2 și articolul 3 alineatul (9a)

Codul fiscal (Abgabenordnung, denumit în continuare „AO”) – articolul 73 prima teză

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii

- 1 Reclamanta este o fundație de drept public și titulară a unei universități, care include de asemenea o arie de spital universitar. Aceasta este persoană impozabilă și prestează servicii cu titlu oneros (furnizarea de îngrijiri medicale pacienților). În același timp, ea exercită, în calitate de persoană juridică de drept public, funcții publice (formarea studenților), pentru care nu este considerată persoană impozabilă.
- 2 Conform articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG, reclamanta este entitatea dominantă a grupului fiscal din care face parte U-GmbH care a furnizat reclamantei, printre altele, servicii de curățenie. Aceste servicii de curățenie au vizat toate clădirile aparținând ariei spitalului universitar, și anume atât spațiile din aria destinată îngrijirii pacienților (saloane pentru pacienți, coridoare și săli de operații) și care țin, prin urmare, de activitatea economică a reclamantei, în cadrul căreia aceasta acționează în calitate de persoană impozabilă, cât și spațiile destinate funcțiilor publice ale reclamantei, mai exact spațiile utilizate pentru formarea studenților (săli de cursuri și laboratoare), pentru care aceasta nu este considerată persoană impozabilă.
- 3 În urma unui control la fața locului, Finanzamt (Administrația fiscală) a considerat că sediile reclamantei constituiau o întreprindere unică. În acest context, Finanzamt a considerat serviciile de curățenie prestate de U-GmbH în cadrul funcțiilor publice ca fiind prestate în cadrul unității fiscale căreia îi aparțineau reclamante și U-GmbH. Potrivit Finanzamt, serviciile de curățenie au servit unei activități desfășurate în alte scopuri decât cele de activitate a întreprinderii și au generat o prestare gratuită de servicii în sensul articolului 3 alineatul (9a) din UStG [articolul 6 alineatul (2) litera (b) din Directiva 77/388]. Pe baza procentului din suprafețele curățate corespunzătoare funcțiilor publice, aceasta a calculat un impozit pe cifra de afaceri mai mare cu 841,12 euro. Contestația administrativă formulată împotriva acestei decizii de impunere a fost respinsă.

- 4 Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) a admis acțiunea în contencios administrativ. Acesta a considerat că ar exista o unitate fiscală, care ar determina regruparea într-o întreprindere a reclamantei, în calitate de entitate dominantă și a U-GmbH, în calitate de entitate controlată. Această unitate fiscală s-ar extinde și la funcțiile publice ale reclamantei. Nu ar fi însă îndeplinite condițiile unei prestări gratuite de servicii în sensul articolului 3 alineatul (9) punctul 2 din UStG. Pârâta a formulat recurs împotriva acestei decizii la instanța de trimitere.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

Cu privire la prima întrebare preliminară

Normele de drept național

- 5 **Articolul 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG** transpune articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Directiva 77/388 în dreptul național și prevede că o persoană juridică („entitate controlată”), integrată în întreprinderea unei alte persoane („entitate dominantă”) ca urmare a unor legături financiare, economice și organizatorice, nu își desfășoară activitatea economică în mod independent. Potrivit articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG întemeiat pe articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Directiva 77/388, operațiunile dintre entitatea controlată și entitatea dominantă se consideră a fi prestate în cadrul unei persoane impozabile [articolul 2 alineatul (2) punctul 2 a treia teză din UStG]. Aceste așa-numite operațiuni interne nu intră în domeniul de aplicare al taxei. În speță, serviciile de curățenie prestate de U-GmbH reclamantei constituie astfel de operațiuni interne. **Articolul 73 prima teză din Codul fiscal** prevede o răspundere a entității controlate în ceea ce privește calitatea de entitate dominantă a persoanei impozabile și datoria fiscală care decurge din aceasta a entității dominante.

Îndoielile care necesită clarificări cu privire la interpretarea dispozițiilor dreptului Uniunii

- 6 Instanța de trimitere consideră, în principiu, că la prima întrebare trebuie să se răspundă în sensul literei a). Cu toate acestea, subzistă îndoieli cu privire la interpretarea corectă a dreptului Uniunii în măsura în care – având în vedere în special Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 28) referitoare la un „grup TVA” –, este necesar să se stabilească dacă dispozițiile directivei menționate permit unui stat membru să desemneze ca persoană impozabilă, în locul grupului TVA (sucursalelor din grup), un membru al grupului TVA (entitatea dominantă). În această privință, instanța de trimitere a adresat deja o întrebare preliminară Curții de Justiție (în cauza C-141/20).

Modul de redactare și finalitatea articolului 4 alineatul (4) a doilea paragraf din Directiva 77/388

- 7 Tratamentul ca persoană impozabilă unică impus de modul de redactare a articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Directiva 77/388 se realizează prin regruparea la una dintre persoanele strâns legate între ele. Pledează de asemenea în acest sens obiectivul simplificării administrative urmărit de această dispoziție, astfel cum reiese din jurisprudența Curții (Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia, C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 37). Dreptul național simplifică aplicarea dreptului în materie de TVA, reglementând la articolul 2 alineatul (2) punctul 2 a treia teză din UStG tratamentul mai multor persoane ca persoană impozabilă unică și, prin urmare, concentrând impozitarea la această unică persoană, care este în orice caz o persoană impozabilă.

Răspunsul la prima întrebare preliminară în sensul literei b)

- 8 În ipoteza în care trebuie să se răspundă la prima întrebare preliminară în sensul literei b), nu există o **unitate fiscală** între reclamantă, în calitate de entitate dominantă și U-GmbH, în calitate de entitate controlată, iar aplicarea articolului 6 alineatul (2) litera (b) din Directiva 77/388 nu este *a priori* pertinentă în speță. În lipsa unei unități fiscale, U-GmbH ar trebui considerată o persoană impozabilă autonomă, care a furnizat reclamantei servicii, care ar fi în acest caz supuse impozitului și pentru care U-GmbH ar fi persoana impozabilă. Legislația națională nu prevede pentru exercițiul în litigiu și, de altfel, nici până în prezent constituirea unui **grup TVA**. Un astfel de grup TVA, cu o răspundere solidară a persoanelor strâns legate între ele, nu poate fi integrat în dreptul național nici prin intermediul interpretării articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG.
- 9 Răspunsul la prima întrebare prezintă, dincolo de litigiul principal, o mare importanță pentru veniturile fiscale în Germania, în măsura în care, în Germania, totalitatea entităților dominante în sensul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG plătesc impozite în valoare de 10 % din totalul veniturilor fiscale provenite din impozitul pe cifra de afaceri.
- 10 Prin urmare, un răspuns la prima întrebare preliminară în sensul literei b) ar avea efecte fiscale considerabile, întrucât în acest caz **nu ar exista nici o datorie fiscală a entității dominante** – care s-ar putea prevala de incompatibilitatea acestei dispoziții cu dreptul Uniunii pentru a contesta datoria fiscală care o vizează în temeiul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG și, cel puțin, operațiunile entității controlate nu ar mai trebui impozitate – **nici o datorie fiscală a grupului TVA sau a membrilor grupului** – întrucât legiuitorul național nu a adoptat reglementări în acest sens, și nu este posibilă o aplicare directă a dreptului Uniunii decât în prezența unei construcții „fictive” care întrucât nu este prevăzută de lege nu există, – **și nici o datorie fiscală a entității controlate** – care, fără a aduce atingere articolului 73 prima teză din Codul fiscal (care prevede doar o răspundere în calitate de „entitate controlată”), poate urmări o aplicare a articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG.

- 11 O astfel de pierdere de venituri fiscale ar fi de asemenea generată în cadrul domeniului de aplicare al Directivei 2006/112, deoarece articolul 11 din aceasta corespunde, în esență, articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Directiva 77/388.

Cu privire la a doua întrebare preliminară

Definiția persoanei impozabile

- 12 Activitatea persoanei impozabile în calitate sa de persoană impozabilă este activitatea economică prevăzută la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 77/388. Această activitate se caracterizează prin faptul că persoana impozabilă efectuează sau intenționează să efectueze, cu titlu oneros, livrări de bunuri și prestări de servicii în sensul articolului 2 punctul 1 din Directiva 77/388 (Hotărârea din 12 mai 2016, Gemeente Borsele și Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punctul 21).

Persoana juridică în calitate de persoană impozabilă

- 13 Asemenea unei persoane fizice, o persoană juridică poate desfășura alte activități decât cele economice. Curtea califică acest tip de activități drept „activitate fără caracter economic” (Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88 [denumită în continuare „Hotărârea VNLTO”], punctele 35 și următoarele). Și o persoană juridică de drept public, precum reclamanta, poate avea parțial calitatea de persoană impozabilă, dar poate de asemenea să desfășoare (fără un impact asupra concurenței) activități corespunzătoare funcțiilor publice, în această privință neexistând o activitate economică.

Cu privire la articolul 6 alineatul (2) din Directiva 77/388 și la Hotărârea VNLTO

- 14 Articolul 6 alineatul (2) din Directiva 77/388 cuprinde două elemente: utilizarea bunurilor afectate întreprinderii prevăzută la litera (a) și prestarea de servicii cu titlu gratuit prevăzută la litera (b). Însă numai litera (a) introduce – prin menționarea dreptului de deducere în legătură cu bunul utilizat – o condiție suplimentară, în plus față de cea potrivit căreia utilizarea bunului sau a serviciului trebuie să aibă loc în scopuri specifice.
- 15 În cazul în care o persoană juridică dobândește un bun în scop mixt, atât în scopul desfășurării activității sale economice în calitate de persoană impozabilă, cât și pentru „activitățile fără caracter economic ale acesteia” și, de exemplu, în scopuri nelucrative, Curtea de Justiție nu recunoaște persoanei juridice, spre deosebire de întreprinzătorul individual, dreptul de deducere integrală a TVA-ului aferent intrărilor (a se vedea Hotărârea VNLTO, punctele 37-39). În această privință, Curtea respinge ipoteza prevăzută la articolul 6 alineatul (2) litera (a) din

Directiva 77/388 pentru motivul că utilizarea pentru „activități fără caracter economic” nu constituie o utilizare în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității întreprinderii în sensul acestei dispoziții. În Hotărârea VNLTO, Curtea a statuat că articolul 6 alineatul (2) litera (a) și articolul 17 alineatul (2) din Directiva 77/388 nu sunt aplicabile utilizării de bunuri și de servicii afectate întreprinderii pentru alte operațiuni decât operațiunile taxabile ale persoanei impozabile, astfel încât TVA-ul datorat pentru achiziționarea bunurilor și serviciilor legate de astfel de operațiuni nu este deductibil.

- 16 În această privință, în prezenta cauză se pune problema dacă jurisprudența Curții menționată privește numai întinderea deducerii TVA-ului achitat în amonte sau dacă această jurisprudență se aplică și în cadrul unei aplicări autonome a articolului 6 alineatul (2) litera (b) din Directiva 77/388, fără legătură cu deducerea TVA-ului achitat în amonte. Această din urmă problemă ar avea drept consecință faptul că, nici în scopul aplicării articolului 6 alineatul (2) litera (b) din Directiva 77/388, o „activitate fără caracter economic” nu ar trebui considerată „desfășurată în alte scopuri decât cele ale întreprinderii”, iar această dispoziție nu s-ar aplica unei prestări de servicii cu titlu gratuit în scopul unei activități nelucrative sau de putere publică.

Cerința impozitării sistemice

- 17 De exemplu, dacă persoana impozabilă utilizează personalul angajat în scopul activității sale economice pentru a furniza servicii în alte scopuri, se ridică problema dacă impozitarea poate avea consecințe diferite între persoanele impozabile care sunt persoane fizice și persoanele impozabile care sunt persoane juridice.
- 18 Dacă persoana impozabilă este o persoană fizică care exploatează, de exemplu, o societate de curățenie și utilizează personalul întreprinderii sale pentru a presta servicii de curățenie în scopuri de viață privată în locuința sa privată, acest lucru implică, potrivit instanței de trimitere, o prestare de servicii cu titlu gratuit de către persoana impozabilă în folosul propriu în sensul articolului 6 alineatul (2) litera (b) din Directiva 77/388.
- 19 Dacă persoana impozabilă este o persoană juridică care exploatează de asemenea o societate de curățenie și utilizează personalul întreprinderii sale pentru curățarea spațiilor afectate, precum în speță, în scopuri de funcție publică, este necesar să se ridice problema dacă – la fel ca în cazul utilizării în scopuri private ale întreprinzătorului individual –, acest lucru determină de asemenea aplicarea articolului 6 alineatul (2) litera (b) din Directiva 77/388, dat fiind că, în acest caz, poate exista o prestare gratuită de servicii de către persoana impozabilă în alte scopuri decât cele ale întreprinderii.
- 20 Din punctul de vedere al sistemului fiscal, în ambele situații ar putea fi admisă aplicarea articolului 6 alineatul (2) litera (b) din Directiva 77/388. Astfel, utilizarea pentru o „activitate fără caracter economic”, care poate fi utilizarea

pentru funcțiile publice ale unei persoane juridice de drept public, ar trebui considerată o utilizare în alte scopuri decât cele ale întreprinderii în sensul articolului 6 alineatul (2) litera (b) din Directiva 77/388. Or, acest lucru ar putea fi considerat contrar Hotărârii VNLTO, dar această hotărâre, astfel cum a fost deja precizat, a fost pronunțată în legătură cu deducerea TVA-ului achitat în amonte și, prin urmare, se ridică problema dacă este relevantă și în cadrul unei aplicări autonome a articolului 6 alineatul (2) litera (b) din Directiva 77/388, fără legătură cu deducerea TVA-ului achitat în amonte.

DOCUMENT DE LUCRU