

Affaire C-868/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

27 novembre 2019

Jurisdiction de renvoi :

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

21 novembre 2019

Requérante :

M-GmbH

Défendeur :

Finanzamt für Körperschaften

**FINANZGERICHT
BERLIN-BRANDENBURG
ORDONNANCE**

Dans le litige opposant

M-GmbH

requérante,

à

Finanzamt für Körperschaften (Centre des finances publiques – personnes morales)

défendeur,

ayant pour objet

l'impôt sur le chiffre d'affaires 2017 ainsi qu'une majoration de retard, période de déclaration provisoire décembre 2017,

Le Finanzgericht Berlin-Brandenburg – 5^{ème} chambre – a décidé le 21 novembre 2019 [omissis] :

I. La Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour ») est saisie des questions préjudicielles suivantes :

1. L'article 11, premier alinéa, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA ») doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la disposition de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'Umsatzsteuergesetz (loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires ; ci-après l'« UStG ») en ce que celle-ci empêche une société de personnes, en l'espèce une GmbH & Co. KG, dont les associés aux côtés de l'organe faitier ne sont pas uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faitier au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG, d'être une société organiquement intégrée dans le cadre d'une unité fiscale TVA ? [Or. 2]

2. Si la première question appelle une réponse affirmative :

a. Compte tenu des principes de proportionnalité et de neutralité, faut-il interpréter l'article 11, second alinéa, de la directive TVA en ce sens qu'il peut justifier d'exclure d'une unité fiscale TVA des sociétés de personnes du type de celles visées dans la première question parce que la conclusion et la modification des contrats de société des sociétés de personnes ne sont soumises en droit interne à aucune exigence de forme et que les accords purement oraux peuvent susciter le cas échéant des difficultés de preuve quant à l'existence de l'intégration financière de la société organiquement liée ?

b. L'article 11, second alinéa, de la directive TVA ne peut-il pas être appliqué lorsque le législateur national n'a pas exprimé son intention de prévenir les fraudes et évasions fiscales dès l'adoption de la mesure ?

II. La procédure de recours est suspendue jusqu'à ce que la Cour ait statué sur la demande de décision préjudicielle énoncée au point I.

Motifs :

I.

- 1 La requérante est successeur universel de la société PD GmbH & Co. KG, dont le siège était sis à [omissis] durant la période litigieuse. La société PD GmbH & Co. KG a été constituée en 2010 dans un premier temps sous la dénomination « DP GmbH & Co. KG ». La société A-GmbH en était la commanditée et la société B-GbR ainsi que M. C en étaient les commanditaires. À la suite de différents changements d'associés dans les années ultérieures, il ressort de l'article 4 des statuts de la société PD GmbH & Co. KG du 13 décembre 2017, entrés en vigueur à cette même date et qui ont également modifié la dénomination sociale en « XY GmbH & Co. KG », que la société A-GmbH en était la commanditée et que la société D-GbR, M. C, M. D, M. E ainsi que la société M-GmbH en étaient les commanditaires. Aux termes de l'article 10, point 2), des statuts de la société, chaque associé possédait chacun une voix indépendamment du montant des apports obligatoires.
- 2 Par dérogation à cette clause, la société M-GmbH possédait six voix. À l'exception des décisions sur l'exclusion ou l'admission d'associés ainsi que sur une modification des statuts, dans la mesure où celle-ci rompt le principe de l'égalité de traitement, compromet des droits spéciaux ou impose des obligations supplémentaires à des associés, qui requièrent l'unanimité, toutes les décisions de la société étaient prises à la majorité simple (article 10, point 3, des statuts de la société). [Or. 3]
- 3 Depuis l'adoption des statuts de la société du 13 décembre 2017, la commanditée de la société PD GmbH & Co. KG et la société M-GmbH agissaient par le même gérant. De surcroît, les sociétés PD GmbH & Co. KG et M-GmbH se prêtaient de nombreux services.
- 4 Faute de déclaration provisoire de la société PD GmbH & Co. KG pour la période de déclaration provisoire de décembre 2017, le défendeur a estimé les bases d'imposition par décision du 9 mai 2018 portant fixation du versement provisoire de la TVA pour le mois de décembre 2017. Le défendeur a établi dans le même temps une majoration de retard d'un montant de 410 euros. La société PD GmbH & Co. KG a introduit une réclamation. Au cours de la procédure de réclamation, le défendeur a adopté le 26 septembre 2018 une décision relative à la taxe sur le chiffre d'affaires de 2017, présentant un solde à payer de 17 057,57 euros. Cette fixation annuelle de la taxe sur le chiffre d'affaires incluait aussi les chiffres d'affaires et les montants de taxe en amont de la société PD GmbH & Co. KG afférents à la période de déclaration provisoire décembre 2017. Par décision rendue sur la réclamation le 13 février 2019, le défendeur a rejeté pour défaut de fondement la réclamation de la société PD GmbH & Co. KG contre la décision du 26 septembre 2018, devenue l'objet de la procédure de réclamation, ainsi que contre la fixation de la majoration de retard du 9 mai 2018.
- 5 Dans son recours, la requérante soutient qu'une unité fiscale a existé depuis décembre 2017 entre la société PD GmbH & Co. KG et la société M-GmbH au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG. Outre l'intégration sur les plans économique et de l'organisation – constante entre les parties –, les sociétés

étaient, contrairement à ce qu'en pense le défendeur, également intégrées sur le plan financier. De ce fait, l'ensemble du chiffre d'affaires et des taxes versées en amont pour décembre 2017 doit être imputé non pas à la société PD GmbH & Co. KG, mais à la société M-GmbH. Les chiffres d'affaires retenus doivent dès lors être minorés pour l'estimation de décembre 2017. La majoration de retard a été établie à tort dès lors qu'il n'y avait aucune obligation de déposer une déclaration provisoire de taxe sur le chiffre d'affaires pour décembre 2017.

- 6 Le défendeur estime en revanche qu'aucune unité fiscale n'a été constituée en décembre 2017 entre la société PD GmbH & Co. KG et la société M-GmbH en sorte que les chiffres d'affaires estimés ont été pris en compte à juste titre. La société PD GmbH & Co. KG n'est pas intégrée à la société M-GmbH sur le plan financier. D'après la section 2.8, paragraphe 5bis, première phrase, de l'Umsatzsteuer-Anwendungserrlass (Commentaire administratif de la taxe sur le chiffre d'affaires ; ci-après l'« UStAE »), il faut à cet effet que les associés de la société de personnes aux côtés de l'organe faitier soient uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faitier au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG [Or. 4] en sorte que la possibilité d'intervention nécessaire est garantie même dans une application toujours possible de la règle de l'unanimité. Il s'ensuit qu'aucune personne physique ne pourrait participer à la société de personnes à intégrer sur le plan financier. Une intégration sur le plan financier n'est pas possible dès lors que les commanditaires de la société PD GmbH & Co. KG comptent également, aux côtés de la GmbH, des personnes physiques.

II.

- 7 La chambre de céans adresse à la Cour de justice au titre des dispositions combinées de l'article 267, second alinéa, et premier alinéa, sous a), TFUE les questions énoncées dans le dispositif.

1. Le cadre juridique

a. Le droit de l'Union

- 8 La directive TVA vise le groupement TVA en son article 11 :

« Après consultation du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommé « comité de la TVA »), chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

Un État membre qui fait usage de la faculté prévue au premier alinéa peut prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de cette disposition rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles. »

b. Le droit national

- 9 En droit national, l'unité fiscale TVA est visée à l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG, dans le contexte de la notion d'entrepreneur définie plus avant à l'article 2, paragraphe 1, de l'UStG :

« (1) Est entrepreneur celui qui exerce d'une façon indépendante une activité industrielle, commerciale, artisanale ou professionnelle. L'entreprise comprend l'ensemble de l'activité industrielle, commerciale, artisanale ou professionnelle de l'entrepreneur. On entend par activité industrielle, commerciale, artisanale ou professionnelle toute activité permanente et exercée pour retirer des [Or. 5] recettes, même si l'intention d'obtenir un profit fait défaut ou qu'un groupement de personnes n'exerce ses activités qu'à l'égard de ses membres.

(2) L'activité industrielle, commerciale, artisanale ou professionnelle n'est pas exercée d'une façon indépendante

- 1. si des personnes physiques sont, individuellement ou ensemble, intégrées à une entreprise de telle sorte qu'elles sont tenues de suivre les instructions de l'entrepreneur,*
- 2. lorsque l'architecture globale des liens effectifs montre qu'une personne morale est intégrée sur les plans financier, économique et de l'organisation à l'entreprise de l'organe faitier (unité fiscale). Les effets de l'unité fiscale se limitent aux prestations internes entre les branches de l'entreprise sises dans le pays. Ces branches doivent être traitées comme une seule entreprise. Si la direction de l'organe faitier se trouve à l'étranger, la branche de l'entreprise la plus importante économiquement dans le pays est réputée être l'entrepreneur. [...] »*

- 10 En droit national, le droit des sociétés soumet la conclusion des contrats de société à des formalités particulières pour les personnes morales. C'est ainsi que le contrat de société d'une GmbH doit être passé dans un acte notarié (article 2, paragraphe 1, première phrase, du Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (loi sur les sociétés à responsabilité limitée). [omissis] [autres précisions dénuées de pertinence sur la teneur du contrat de société]. Il en va de même de la société par actions (article 23 Aktiengesetz (loi sur les sociétés par actions ; ci-après l'« AktG »). Les décisions qu'il appartient aux associés de prendre doivent en principe être prises à la majorité pour les personnes morales (Article 47, paragraphe 1, GmbHG et article 133, paragraphe 1, AktG).

- 11 Pour les sociétés de personnes en revanche, la conclusion et la modification du contrat de société ne sont soumises à aucune forme obligatoire. C'est en principe la règle de l'unanimité qui prévaut (article 709, paragraphe 1, du Code civil [Bürgerliches Gesetzbuch ; ci-après le « BGB »] relatif à la société civile), (article 119, paragraphe 1, du Code de commerce [Handelsgesetzbuch ; ci-après le « HGB »] relatif à la société commerciale ouverte et article 161, paragraphe 2, HGB relatif à la société en commandite) mais étant supplétive elle peut être

remplacée par d'autres dispositions (par exemple par la règle de la majorité) par la voie d'accords verbaux. [Or. 6]

2. Appréciation au regard du droit interne et pertinence des questions préjudicielles dans la solution du litige

- 12 La question qui se pose dans le litige est de savoir si les conditions d'une unité fiscale au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG sont réunies. Le cas échéant, ce ne serait pas la société PD GmbH & Co. KG mais plutôt l'organe faitier au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), première phrase, de l'UStG (en l'espèce la société M-GmbH) qui serait entrepreneur en sorte que seule cette dernière aurait dû déposer une déclaration de TVA pour la période de déclaration provisoire décembre 2017 et que les chiffres d'affaires et les montants déductibles de taxe versées en amont auraient dû lui être imputés pour décembre 2017.
- 13 Aux termes de l'article 2, paragraphe 2, point 2), première phrase, de l'UStG, seules des « personnes morales » peuvent être des sociétés organiquement liées. Dans le cadre d'une extension téléologique, la cinquième chambre du Bundesfinanzhof (ci-après le « BFH ») a décidé que les sociétés de personnes sont elles aussi susceptibles d'être des sociétés organiquement liées lorsque leurs associés aux côtés de l'organe faitier sont uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faitier au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG, en sorte que la possibilité d'intervention nécessaire est garantie même dans une application toujours possible de la règle de l'unanimité [omissis] [références de la jurisprudence du BFH]. Durant la période en cause, la société PD GmbH & Co. KG n'était pas une personne morale au sens du régime allemand de l'unité fiscale (voir arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 37 [omissis]) ni une société de personnes assimilée à la personne morale au sens précité, car elle ne comportait pas comme associés aux côtés de l'organe faitier exclusivement des personnes qui étaient intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faitier. Il s'ensuit que, d'après la jurisprudence de la cinquième chambre du BFH, au cours de la période en cause, la société PD GmbH & Co. KG ne peut pas faire partie, à titre de société organiquement liée, d'une unité fiscale TVA au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG.
- 14 À ce jour, la onzième chambre du BFH également compétente en matière de taxe sur le chiffre d'affaires n'a pas manifesté sa volonté de suivre ou non cette jurisprudence de la cinquième chambre [omissis] [référence de la jurisprudence du BFH].
- 15 S'il ressort en revanche de la réponse aux questions préjudicielles que le champ d'application personnel de l'article 11 de la directive TVA ne peut pas être restreint en ce sens que les sociétés susceptibles d'être organiquement liées seraient uniquement les personnes morales ou les sociétés de personnes dont les [Or. 7] associés aux côtés de l'organe faitier sont uniquement des personnes

intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faitier au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG, la société PD GmbH & Co. KG devrait alors être qualifiée de société organiquement liée.

- 16 Les conditions d'intégration requises par le droit national sur les plans financier, économique et de l'organisation seraient remplies dans ce cas. L'intégration sur les plans économique et de l'organisation est manifeste ce qui est également constant entre les parties. Depuis l'adoption des statuts de la société du 13 décembre 2017, la commanditée de la société PD GmbH & Co. KG et la société M-GmbH agissaient par le même gérant. Les conditions d'intégration sur le plan de l'organisation sont de ce fait remplies [omissis] [références de la jurisprudence du BFH]. De surcroît, les sociétés PD GmbH & Co. KG et M-GmbH se prêtaient de nombreux services., ce qui atteste une intégration économique [omissis] [références de la jurisprudence du BFH].
- 17 Mais si les questions préjudicielles appellent une réponse en ce sens, les conditions d'intégration financière seraient également réunies en l'espèce. L'intégration financière requiert que l'organe faitier puisse faire prévaloir sa volonté par des décisions prises à la majorité dans la société organiquement liée [omissis] [références de la jurisprudence du BFH]. Tel est le cas en l'espèce, dès lors que la société M-GmbH possédait en tant qu'organe faitier la majorité des voix dans les votes de l'assemblée générale de la société PD GmbH & Co. KG (six voix sur les onze) et pouvait ainsi faire prévaloir sa volonté dans la société PD GmbH & Co. KG. Il est indifférent à cet égard que quelques décisions sur des questions touchant à la composition du groupe des associés ainsi qu'aux modifications des statuts restaient soumises au régime distinct de l'unanimité. Ce qui compte en effet pour la possibilité de contrôle au sens d'une intégration financière c'est uniquement de savoir si elle existe au moment de la naissance de la taxe, d'après la version des statuts de la société et la composition du groupe des associés à cette époque-là, en sorte que les majorités spéciales requises pour ces questions ne peuvent pas avoir d'incidence [omissis] [références de doctrine].
[Or. 8]
- 18 Enfin, les termes exprès de l'article 2, paragraphe 2, point 2), première phrase, de l'UStG n'empêchent pas de qualifier la société PD GmbH & Co. KG de société organiquement liée (sur l'interdiction de se servir d'une directive pour donner une interprétation contra legem, voir arrêt du 4 juillet 2006, Adeneler e.a., C-212/04, EU:C:2006:443, point 110). La chambre de céans fait sienne la jurisprudence des cinquième et onzième chambres du BFH qui estiment en effet qu'une GmbH & Co. KG peut en principe également réunir les éléments constitutifs de la « personne morale » visée à l'article 2, paragraphe 2, point 2), première phrase, de l'UStG soit dans une interprétation conforme à la directive soit dans une extension téléologique ([omissis] [références de la jurisprudence du BFH]).

3. Appréciation en droit de l'Union

19 La juridiction de renvoi doute, au regard du droit de l'Union, que la limitation de la qualité de « société organiquement liée » visée à l'article 2, paragraphe 2, point 2), première phrase, de l'UStG, aux personnes morales et aux sociétés de personnes dont les associés aux côtés de l'organe faîtière sont uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtière au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG, soit conforme aux principes fixés par l'article 11 de la directive TVA.

a. Sur la première question préjudicielle :

20 D'après la jurisprudence de la Cour, l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA ne prévoit pas expressément la possibilité, pour les États membres, d'imposer d'autres conditions aux opérateurs économiques pour pouvoir constituer un groupement TVA et il ne prévoit en particulier pas la possibilité pour les États membres d'exiger que seules les entités dotées de la personnalité morale puissent être membres d'un groupement TVA (voir arrêts du 16 juillet 2015, *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt*, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 38 ; du 25 avril 2013, *Commission/Suède*, C-480/10, EU:C:2013:263, point 35 ; et du 9 avril 2013, *Commission/Irlande*, C-85/11, EU:C:2013:217, point 36). La juridiction de renvoi estime qu'il pourrait se déduire des motifs de l'arrêt *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt* que les États membres ne peuvent restreindre dans leur transposition en droit interne les conditions d'application fixées à l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA que si les conditions de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA sont réunies ou ne sont admis à le faire que dans la mesure où la Cour de justice a habilité les États membres à apporter des précisions (comme elle l'a fait pour la condition voulant que les personnes soient étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, voir arrêt du 16 juillet 2015, *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt*, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 50). En ce qui concerne le champ d'application personnel [Or. 9] (« personnes »), la Cour de justice n'a cependant pas habilité les États membres à le préciser. On pourrait en déduire qu'il n'est tout bonnement pas possible de restreindre le champ d'application personnel de l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA en dehors des cas de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA ([omissis] [références de doctrine]).

21 Compte tenu de la jurisprudence de dernière instance du BFH, il est permis de douter que cette lecture de la jurisprudence de la Cour de justice soit la bonne en ce que celle-ci ne permet pas de déduire de réponse uniforme et univoque à la première question préjudicielle. Les chambres du BFH auxquelles ont été attribuées les affaires de TVA ont des conceptions juridiques divergentes sur la manière dont les enseignements de l'arrêt *Larentia + Minerva* à l'égard de la restriction du champ d'application personnel de l'unité fiscale, doivent être mis en œuvre en droit interne ([omissis] [références en doctrine]).

- 22 La onzième chambre du BFH ([omissis] [référence de la jurisprudence du BFH]) a considéré que les indications données par la Cour de justice dans l'affaire Larentia + Minerva (réponse à la deuxième question) la lient sans limite dans sa décision. La onzième chambre du BFH a suivi les enseignements de la Cour dans l'interprétation donnée à l'article 11 de la directive TVA en ce sens « *qu'il s'oppose à ce qu'une réglementation nationale réserve la possibilité de constituer un groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée, telle que prévue à ladite disposition, aux seules entités dotées de la personnalité morale et liées à l'organe faitier de ce groupe dans un rapport de subordination, sauf si ces deux exigences constituent des mesures nécessaires et appropriées pour atteindre les objectifs visant à prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier* » (arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, réponse à la deuxième question). On pourrait en déduire que la onzième chambre du BFH considère que toute limitation de la [Or. 10] qualité de « société organiquement liée » visée à l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG en fonction de sa forme juridique est non-conforme à l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA, sauf si les conditions de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA sont exceptionnellement réunies.
- 23 En revanche, la cinquième chambre du BFH ([omissis] [référence de la jurisprudence du BFH]) estime que la sécurité juridique commande de limiter la notion de « personnes » figurant à l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA dans le sens décrit plus haut. Ce principe est compromis selon elle si des sociétés de personnes devaient être impérativement assimilées aux membres d'un groupement TVA (ici en tant que sociétés organiquement liées au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG). En droit interne, les sociétés de personnes présentent en effet, par rapport aux personnes morales, une différence dans la certitude avec laquelle on peut juridiquement déterminer la répartition des droits de vote qui intéressent l'appréciation de l'intégration financière requise par l'article 2, paragraphe 2, point 2), première phrase, de l'UStG. La cinquième chambre du BFH ([omissis] [référence de la jurisprudence du BFH]) expose à cet égard :

« Alors que l'on peut se prononcer avec certitude en droit, simplement et sans difficultés de preuve, sur l'intégration financière d'une personne morale, il n'en va pas de même pour la société de personnes :

[omissis] [Or. 11] [omissis] [développements]

Dans le contexte du droit interne [omissis ; développements consacrés au droit interne] il n'y a généralement pas de base suffisante dans les sociétés de personnes permettant de déterminer simplement et avec certitude en droit la personne du redevable de la taxe [...]. En raison également de la prévention générale de la fraude, on ne peut pas se prononcer avec effet pour le passé sur l'unité fiscale et les effets juridiques favorables poursuivis à travers elle, comme

en l'espèce, en se fiant à des accords que des personnes proches ont par exemple passé oralement (ou prétendent avoir passé). Sans préjudice de leur validité en droit civil, il n'en découle pas qu'ils doivent également servir de base à la taxation.

On doit également considérer à cet égard que les conditions requises pour déterminer le redevable de la taxe, par dérogation aux règles de droit civil en raison de l'unité fiscale, doivent être plus strictes que lorsque l'on vérifie simplement si, par exemple, des prestations ont été accomplies à titre onéreux au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1), de l'UStG. La législation nationale (article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG) et le droit de l'Union (article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la directive 77/388/CEE ; article 11 de la directive TVA) traitent conjointement les personnes liées, comme un seul assujéti, étant entendu que l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG transfère les [Or. 12] obligations fiscales exclusivement à l'organe faitier en considérant que la personne morale est subordonnée à l'organe faitier. »

- 24 Compte tenu de l'arrêt Larentia + Minerva précité, la juridiction de renvoi doute que le droit de l'Union admette de tirer un tel argument du principe de sécurité juridique du droit de l'Union pour restreindre le champ d'application personnel de l'article 11 de la directive TVA.
- 25 D'une part, la Cour de justice pourrait déjà avoir exhaustivement contrôlé en droit de l'Union la possibilité de restreindre la notion de « personnes » figurant à l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA en concluant que le cas de figure visé à l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA ne peut être restreint que dans les cas visés à l'article 11, second alinéa, de la directive TVA (voir arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, réponse à la deuxième question). La Cour pourrait ainsi s'être déjà prononcée aussi de manière exhaustive sur la possibilité de pouvoir apporter une restriction au nom du seul principe de la sécurité juridique.
- 26 D'autre part, il se pourrait que l'on n'admette généralement pas qu'un État membre excipe des dispositions, des pratiques ou des situations de son ordre juridique interne pour justifier l'inobservation des obligations résultant du droit de l'Union (en ce sens expressément : arrêts du 12 novembre 2019, Commission/Irlande (Parc éolien de Derrybrien), C-261/18, EU:C:2019:955, point 89 ; du 2 décembre 2014, Commission/Grèce, C-378/13, EU:C:2014:2405, point 29 ; du 24 janvier 2018, Commission/Italie, C-433/15, EU:C:2018:31, point 56). Tel serait cependant le cas si, ainsi que la cinquième chambre du BFH le considère, le droit interne des sociétés permettait de restreindre les principes fixés par l'article 11, première alinéa, de la directive TVA.
- 27 Indépendamment de cela, il se pourrait de toute façon que les sociétés de personnes ne donnent pas lieu à l'atteinte retenue par la cinquième chambre du BFH au principe de la sécurité juridique.

- 28 On considérera à cet égard d'une part que le principe de droit de l'Union de la sécurité juridique ne pourrait pas protéger l'administration dans l'application de normes juridiques mais plutôt les assujettis affectés par la norme. Selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, le principe de la sécurité juridique requiert que les droits conférés aux particuliers par le droit de l'Union soient mis en œuvre de manière suffisamment précise, claire et prévisible pour permettre aux personnes concernées de connaître avec exactitude [Or. 13] leurs droits et leurs obligations et de prendre leurs dispositions en conséquence ainsi que de s'en prévaloir, le cas échéant, devant les juridictions nationales (voir arrêts du 7 octobre 2019, Safeway, C-171/18, EU:C:2019:839, point 25 ; du 30 janvier 2019, Planta Tabak, C-220/17, EU:C:2019:76, point 31 ; du 9 mars 2017, Doux, C-141/15, EU:C:2017:188, point 22 ; du 29 mars 2011, ArcelorMittal Luxembourg/Commission et Commission/ArcelorMittal Luxembourg e.a., C-201/09 P et C-216/09 P, EU:C:2011:190, point 68 ; et du 10 mars 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, point 44). L'assujetti sait cependant si les conditions de l'intégration financière sont réunies dans des sociétés de personnes. Il n'y a aucune insécurité juridique pour lui dès lors qu'il connaît la répartition des droits de vote même si elle a été convenue oralement. Les difficultés que l'administration rencontrerait dans ses vérifications pour instruire les faits qui intéressent la TVA ne pourraient en revanche pas compromettre le principe de la sécurité juridique.
- 29 D'autre part, si, contrairement à ce que nous venons d'avancer, le principe de la sécurité juridique devait également s'étendre à la capacité pour l'administration d'instruire les faits qui intéressent la TVA, l'idée que des accords verbaux sont juridiquement moins sûrs que des accords écrits et qu'il y a dès lors une atteinte au principe de la sécurité juridique, ne pourrait pas prévaloir. Cette idée paraît douteuse aux yeux de la juridiction de renvoi ne serait-ce que parce qu'elle voudrait dire que, dans tous les domaines de la TVA, dans lesquels des accords oraux ont des effets juridiques sur la TVA, il devrait y avoir une atteinte au principe de la sécurité juridique. Les accords oraux seraient de ce fait tout simplement dénués de pertinence dans le système de la TVA. Une telle conclusion radicale ne pourrait cependant pas se déduire du principe de la sécurité juridique du droit de l'Union. La sécurité juridique requise pourrait au contraire prévaloir en cas d'accords oraux dès lors qu'il appartient à l'administration fiscale et au tribunal ensuite d'instruire d'office et d'établir les faits qui intéressent la solution du litige. Pareille instruction d'office permet de faire la lumière en toute sécurité juridique sur des accords verbaux en recueillant les preuves voulues. Si des doutes devaient néanmoins subsister au bout du compte sur les faits à l'origine du litige, il convient de statuer selon la charge objective de la preuve (charge d'établir), laquelle obéit à son tour à des règles claires et donc au principe de la sécurité juridique. [Or. 14]

b. Sur la deuxième question préjudicielle, sous a) :

- 30 Si la Cour de justice devait donner une réponse affirmative à la première question, il faut alors savoir, pour résoudre le litige, si les conditions de l'article 11, second

alinéa, de la directive TVA sont réunies et si la limitation de la qualité de « société organiquement liée » visée à l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG, aux personnes morales et aux sociétés de personnes dont les associés aux côtés de l'organe faîtier sont [...] uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtier au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG, est justifiée à ce titre.

- 31 La Cour a certes décidé qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier que l'exclusion des entités non dotées de la personnalité morale du bénéfice du régime du groupement TVA constitue une mesure nécessaire et appropriée à de tels objectifs visant à prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales (voir arrêt du 16 juillet 2015, *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt*, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 43). Elle a néanmoins assorti cette mission de vérification de la réserve que les mesures visées à l'article 11, second alinéa, de la directive TVA ne sauraient être prises que dans le respect du droit de l'Union et en précisant que ce n'est que sous cette réserve qu'il est loisible aux États membres de restreindre l'application du régime prévu à l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA pour contrer la fraude ou l'évasion fiscales (voir arrêt du 25 avril 2013, *Commission/Suède*, C-480/10, EU:C:2013:263, point 38). La deuxième question préjudicielle vise l'interprétation de cette réserve. La Cour de justice est appelée à préciser si le principe du droit de l'Union de neutralité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la limitation de la forme juridique en cause ici prévue pour les sociétés organiquement liées et, de ce fait, également à une justification tirée de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA. Par sa deuxième question préjudicielle, la juridiction de renvoi soulève dès lors une question qui n'est pas du ressort exclusif du juge national. Si la Cour de justice devait voir les choses autrement, la juridiction de renvoi demande de faire usage de la possibilité d'apporter des précisions visant à guider la juridiction nationale dans son interprétation (voir arrêt du 17 octobre 2002, *Payroll e.a.*, C-79/01, EU:C:2002:592, point 29).
- 32 Compte tenu de la jurisprudence de la cinquième chambre du BFH ([omissis] [référence de la jurisprudence du BFH]), la juridiction de renvoi estime qu'il n'est pas tout bonnement exclu que la limitation des « sociétés organiquement liées » [visées à l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG] aux personnes morales et aux sociétés de personnes dont les **[Or. 15]** associés aux côtés de l'organe faîtier sont uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtier au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG, puisse être une mesure visant à prévenir la fraude ou l'évasion fiscales au sens de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA, dès lors que le surcroît de difficultés susceptibles de se présenter dans la vérification de données de l'assujetti comporte à l'état latent le risque de faux et de falsifications.
- 33 Les conditions requises par la cinquième chambre du BFH pourraient cependant heurter les principes de droit de l'Union de proportionnalité et de neutralité.

- 34 Le principe de proportionnalité suppose que la mesure nationale soit propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (voir arrêts du 11 juillet 1989, Schröder HS Kraftfutter, 265/87, EU:C:1989:303, point 20 ; du 31 mars 1993, Kraus, C-19/92, EU:C:1993:125, point 32 ; du 30 novembre 1995, Gebhard, C-55/94, EU:C:1995:411, point 37 ; du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98 à C-147/98, EU:C:2000:145, point 52 ; du 30 septembre 2003, Inspire Art, C-167/01, EU:C:2003:512, point 133 ; et du 27 septembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, point 26 ; et ordonnance du 3 mars 2004, Transport Service, C-395/02, EU:C:2004:118, point 29). Elle ne peut en particulier être utilisée de manière telle qu'elle remettrait en cause la neutralité de la TVA, laquelle constitue un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par la législation de l'Union en la matière (voir arrêts du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel, C-454/98, EU:C:2000:469, point 59 ; du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, point 92 ; et du 27 septembre 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, point 26).
- 35 Le principe de la neutralité de la TVA s'oppose en particulier à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA (voir arrêts du 4 mai 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, point 56 ; du 29 juillet 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, point 26 ; du 29 mars 2012, Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, point 22 ; du 7 mars 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees e.a., C-424/11, EU:C:2013:144, point 20 ; du 13 mars 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, point 44 ; et du 29 novembre 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, point 32).
- 36 Au vu de ce contexte du droit de l'Union, la juridiction de renvoi se demande si l'exclusion des sociétés de personnes dont les associés aux côtés de **[Or. 16]** l'organe faîtière ne sont pas uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtière au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG, du régime de l'unité fiscale TVA constitue encore une restriction proportionnée au principe de neutralité. Dans la réalisation des opérations en effet, il n'existe aucune différence sur le plan de la TVA entre, d'une part, les sociétés de personnes dont les associés aux côtés de l'organe faîtière sont uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtière au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG et, d'autre part, les sociétés de personnes dont les associés ne le sont pas. Lorsqu'elles réalisent les mêmes opérations, les deux se trouvent en plus directement en concurrence. La limitation de la qualité de « société organiquement liée » visée à l'article 2, paragraphe 2, point 2), première phrase, de l'UStG, aux personnes morales et aux sociétés de personnes dont les associés aux côtés de l'organe faîtière sont uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtière au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG, conduit de ce fait à traiter différemment en matière de perception de la TVA des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations. De ce fait, la neutralité de la

TVA n'est plus garantie à l'égard de l'ensemble des cas d'unité fiscale. On pourrait en déduire qu'une telle limitation générale du principe de neutralité rend la mesure en cause disproportionnée. Dans ce cas, elle ne pourrait pas être justifiée au titre de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA.

- 37 De surcroît, la juridiction de renvoi se demande sérieusement si une mesure prise par un État membre au titre de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA, qui aboutit à exclure de manière générale du régime de l'unité fiscale les sociétés de personnes dont les associés aux côtés de l'organe faitier ne sont pas uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faitier au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG, ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif visant à prévenir la fraude ou l'évasion fiscales. Il ne semble pas exclu qu'il existe des instruments législatifs moins radicaux offrant dans le même temps, de manière tout autant adéquate, une protection contre la fraude ou l'évasion fiscales. C'est ainsi qu'il serait concevable que l'unité fiscale ne produise ses effets que sur demande ou après homologation par l'administration fiscale ([omissis] [référence de doctrine]). On pourrait ainsi éviter en amont des insécurités juridiques et garantir dans le même temps une protection efficace contre les abus. Comme moyen moins radical, on pourrait songer en plus à n'admettre que la preuve écrite des conditions d'intégration. À l'instar de la preuve par justificatif dans le contexte des livraisons intracommunautaires, on pourrait ainsi éviter, sur le plan de la procédure, les difficultés de preuve propres aux accords purement oraux qui se présentent en l'espèce. **[Or. 17]**
- 38 Enfin, la juridiction de renvoi se demande également, au regard du droit de l'Union, si l'exclusion du régime de l'unité fiscale TVA des sociétés de personnes dont les associés aux côtés de l'organe faitier ne sont pas uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faitier au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG, au seul motif que l'intégration financière ne peut pas être établie en l'espèce de manière juridiquement sûre n'est pas disproportionnée par rapport aux restrictions en résultant pour les droits conférés aux sociétés de personnes. Il convient à cet égard de mettre en balance l'objectif poursuivi (prévention de la fraude et de l'évasion fiscales) d'une part et les restrictions au principe de neutralité d'autre part. Dans cette mise en balance, il convient de considérer que le régime allemand de l'unité fiscale prévoit d'exclure très largement, c'est-à-dire de manière générale, de la qualité de sociétés organiquement intégrées des sociétés de personnes dont les associés aux côtés de l'organe faitier ne sont pas uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faitier au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2), de l'UStG, sans considérer si les conditions de l'intégration financière sont, dans le cas concret, effectivement contestables ou difficiles à établir. De surcroît, le recours à l'article 11, deuxième alinéa, de la directive TVA procède en définitive uniquement de l'idée que les accords oraux présentent une sécurité juridique moindre que celle des accords écrits et comportent, de ce fait, un risque de fraude ou d'évasion fiscales. On pourrait déjà en douter en ce qu'elle conduirait à devoir retenir un risque d'abus dans tous les domaines du système de la TVA

dans lesquels des accords oraux produisent des effets juridiques dans le régime de la TVA. La juridiction de renvoi doute sérieusement que des problèmes de cette nature à eux seuls liés aux constats de fait puissent justifier des restrictions aussi radicales au principe de neutralité ([omissis] [référence de doctrine]). On doit également considérer à cet égard que, contrairement par exemple aux livraisons intracommunautaires ou aux livraisons à l'exportation, l'unité fiscale ne présente aucun élément d'extranéité suscitant le cas échéant des difficultés particulières dans l'instruction des faits qui pourraient à leur tour incliner à suspecter d'éventuelles fraudes fiscales. Les effets de l'unité fiscale sont en effet cantonnés aux prestations internes entre les branches d'entreprises sises dans le pays (article 2, paragraphe 2, point 2), deuxième phrase, de l'UStG). Cela répond à la règle de droit de l'Union inscrite à l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA. [Or. 18]

c. Sur la deuxième question préjudicielle, sous b) :

- 39 La juridiction de renvoi estime de surcroît que l'on peut se demander, au regard du droit de l'Union, si les mesures du législateur requises par l'article 11, second alinéa, de la directive TVA doivent avoir été visiblement adoptées dans l'intention d'être aptes et nécessaires à la prévention des fraudes et évasions fiscales ou s'il suffit que la mesure soit objectivement apte et nécessaire à la prévention des fraudes et évasions fiscales, indépendamment de l'objectif poursuivi par le législateur. Comme il se trouve, ainsi que nous le développerons plus bas, qu'en établissant, à l'article 2, paragraphe 2, point 2), première phrase, de l'UStG, la restriction de la forme juridique retenue pour les sociétés organiquement liées, le législateur allemand a poursuivi d'autres objectifs que la prévention de fraudes et d'évasions fiscales, il ne serait pas possible, dans le premier cas, de justifier la restriction de la forme juridique retenue au sens de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA.
- 40 La juridiction de renvoi incline à penser qu'une mesure ne relèvera de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA que lorsque le législateur national l'a visiblement adoptée en vue de prévenir des fraudes et évasions fiscales.
- 41 L'énoncé de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA (« [...] prendre toutes mesures utiles pour ») comporte grammaticalement une conjonction finale. La deuxième partie de la phrase (« pour ») constitue dès lors une conséquence délibérée de l'action exprimée dans la première partie de la phrase. Cela veut dire concrètement que la prévention des fraudes et évasions fiscales doit être une conséquence délibérée de la mesure législative. Il s'ensuit à son tour que les mesures que le législateur national a adoptées pour d'autres objectifs que la prévention de fraudes ou d'évasions fiscales ne peuvent pas procéder de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA.
- 42 Cette lecture grammaticale de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA est corroborée en rapprochant les versions en langues anglaise et française. La version en langue anglaise se lit comme suit :

« A Member State exercising the option provided for in the first paragraph, may adopt any measures needed to prevent tax evasion or avoidance through the use of this provision ».

43 La version en langue française se lit comme suit : **[Or. 19]**

« Un État membre qui fait usage de la faculté prévue au premier alinéa peut prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de cette disposition rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles ».

44 Les deux versions linguistiques comportent une conjonction correspondant à la version en langue allemande * entre la mesure prise et l'objectif poursuivi de prévention des fraudes et évasions fiscales.

45 En limitant la forme juridique des sociétés organiquement liées, comme le prévoit le régime allemand de l'unité fiscale à l'article 2, paragraphe 2, point 2), première phrase, de l'UStG, le législateur historique n'a cependant pas eu pour objectif de prévenir des fraudes et évasions fiscales. Les travaux préparatoires montrent que, à l'origine, l'idée qui a présidé à la limitation de la forme juridique dans la première législation qui a régi l'unité fiscale dans l'UStG de 1934 ([omissis] [référence]) a été, aux yeux du législateur, l'inaptitude des sociétés de personnes à être intégrées à un organe faitier en raison de leur structure de droit civil. Dans l'exposé des motifs consacré à l'article 2 de l'UStG 1934 ([omissis] [référence]), on lit littéralement :

« L'article 2, paragraphe 2, intègre la nouvelle jurisprudence sur la question de l'indépendance et de l'unité fiscale. La figure de l'unité fiscale est désormais uniquement applicable aux personnes morales. Celles-ci sont indépendantes ou non. Les personnes morales ne peuvent pas être partiellement indépendantes. Il en va autrement des personnes physiques et des associations de personnes sans personnalité juridique. Celles-ci peuvent être en partie indépendantes et en partie non ».

46 La seule raison pour laquelle la forme juridique a été limitée dans le régime allemand de l'unité fiscale est donc la circonstance que les sociétés de personnes pouvaient être partiellement indépendantes et partiellement non ce qui, aux yeux du législateur historique, empêchait de les intégrer à l'organe faitier. L'objectif n'était pas, en revanche, de prévenir les fraudes et évasions fiscales.

47 Dans la mise en place en 1967 du système de taxe nette à tous les stades avec déduction de la taxe acquittée en amont ([omissis] [références de l'UStG 1967]), le législateur n'a visiblement pas non plus eu pour objectif de prévenir les fraudes et évasions fiscales. C'est ainsi qu'on lit simplement dans le projet de l'UStG

* Ndt : « Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen ».

1967 du gouvernement à propos du régime de l'unité fiscale ([omissis] [référence]) : **[Or. 20]**

« Les dispositions relatives à l'unité fiscale ont été conservées. Elles sont fondées sur le principe du droit de la taxe sur le chiffre d'affaires voulant qu'un entrepreneur ne peut exister que s'il est indépendant ».

- 48 Dans l'avis que la commission des Finances a rendu sur ce projet de loi ([omissis] [référence]), on trouve le motif suivant à titre complémentaire :

« La commission a conservé la figure de l'unité fiscale pour éviter un travail administratif inutile dans l'économie. En raison de la déduction de la taxe versée en amont, aucune conséquence fiscale n'est en principe liée à l'unité fiscale ».

- 49 Comme on le voit, le seul et unique but pour lequel le régime de l'unité fiscale a été conservé a été d'éviter un travail administratif inutile dans l'économie.

- 50 Dans l'exposé des motifs de l'UStG 1980, on lit à propos de l'article 2, paragraphes 1 et 2, de l'UStG ([omissis] [référence]) :

« Les paragraphes 1 et 2 correspondent à l'article 2, paragraphes 1 et 2, de l'UStG 1973. L'article 4, paragraphes 1 à 4, de la sixième directive ne requièrent pas de modifier ces dispositions ».

- 51 Rien d'autre ne ressort de la recommandation de vote et de l'avis de la commission des Finances sur ce projet de loi ([omissis] [référence]).

- 52 L'objectif du législateur, qui a présidé au régime de l'unité fiscale, n'a pas été évoqué une nouvelle fois à la faveur de modifications ultérieures de l'UStG. On peut dès lors conclure que le législateur historique n'a pas retenu comme objectif la prévention de fraudes et d'évasions fiscales quand il a limité la forme juridique retenue pour les sociétés organiquement liées.

- 53 La juridiction de renvoi estime qu'il ne suffit pas que le législateur invoque par la suite l'objectif de la prévention de fraudes et d'évasions fiscales ou qu'une juridiction nationale considère que la mesure est apte et nécessaire pour prévenir les fraudes et évasions fiscales. En effet, ainsi que nous l'avons déjà exposé, on doit considérer dans une lecture grammaticale de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA, que l'objectif du législateur de prévenir les fraudes et évasions fiscales doit être poursuivi lorsque la mesure est adoptée (en l'espèce donc au moment d'introduire la limitation de la forme juridique retenue par le législateur allemand pour les sociétés organiquement liées). **[Or. 21]** Il n'est pas conforme aux termes de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA de compléter par la suite l'objectif fixé. On en voudra également pour preuve que l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA prévoit que l'État membre consulte le comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée (le « comité de la TVA ») avant de mettre en place un régime d'unité fiscale. Cette consultation est également requise pour les mesures visées à l'article 11, second alinéa, de la directive TVA (voir

arrêt du 25 avril 2013, Commission/Pays-Bas, C-65/11, non publié, EU:C:2013:265, points 56 et suivants ainsi que [omissis] [référence de doctrine]). S'il suffisait que le législateur national invoque simplement par la suite l'objectif de prévenir les fraudes et les évasions fiscales pour que la condition d'application de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA soit remplie, cela réduirait à néant l'obligation de consulter le comité. Au contraire, lorsque le législateur national déclare par la suite, pour la première fois, avoir adopté une mesure visée à l'article 11, second alinéa, de la directive TVA, il doit consulter (une nouvelle fois) le comité de la TVA pour que ce dernier puisse contrôler (pour la première fois) les conditions de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA. La consultation faite dans le passé sans avoir visé l'objectif de prévenir les fraudes et évasions fiscales, ne peut, selon la juridiction de renvoi, pas suffire compte tenu du but de la consultation qui est d'établir un contrôle au niveau du droit de l'Union. Il est vrai que la consultation originale a déjà porté sur la limitation aux personnes juridiques des sociétés organiquement liées visées dans le régime allemand de l'unité fiscale. Pour garantir un contrôle approprié de conditions dérogatoires et de leur conformité au droit de l'Union par le comité de la TVA, il eût néanmoins fallu viser l'objectif de la limitation. Cela n'ayant manifestement pas été fait, le comité de la TVA doit être à nouveau consulté si le législateur national invoque pour la première fois l'article 11, second alinéa, de la directive TVA.

4. Suspension de la procédure

54 [omissis]

55 [omissis] **[Or. 22]** [omissis]

Voie de recours

[omissis] [signatures]