

**Cauza C-868/19**

**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98  
alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție**

**Data depunerii:**

27 noiembrie 2019

**Instanța de trimitere:**

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Germania)

**Data deciziei de trimitere:**

21 noiembrie 2019

**Reclamantă:**

M-GmbH

**Pârât:**

Finanzamt für Körperschaften

---

**Obiectul procedurii principale**

Directiva 2006/112 – Articolul 11 – Admisibilitatea unei limitări a domeniului de aplicare personal al articolul 11 primul paragraf prin intermediul unei reglementări naționale – Condiții de justificare a unei astfel de reglementări în temeiul articolului 11 al doilea paragraf

**Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare**

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

**Întrebările preliminare**

- 1) Articolul 11 primul paragraf din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) trebuie interpretat în sensul că se opune reglementării prevăzute la articolul 2 alineatul (2) punctul 2 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită

în continuare „UStG”), în măsura în care aceasta nu permite ca o societate de persoane (în speță, o GmbH & Co. KG) ai cărei asociați, alții decât societatea-mamă de cel mai înalt rang, nu sunt toți persoane integrate pe plan financiar în întreprinderea societății-mamă de cel mai înalt rang, în sensul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG, să fie o societate legată organic în cadrul unui grup fiscal unic în scopuri de TVA?

- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare preliminară:
- a) Articolul 11 al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie interpretat – ținând seama de principiul proporționalității și de principiul neutralității – în sensul că poate justifica o excludere a societăților de persoane de tipul celor menționate la prima întrebare preliminară dintr-un grup fiscal unic în scopuri de TVA, întrucât în cazul societăților de persoane dreptul național nu impune cerințe în privința formei în care se încheie și se modifică contractele de societate, iar în privința convențiilor pur verbale pot exista, în cazuri individuale, dificultăți de dovedire a existenței integrării financiare a societății legate organic?
  - b) Faptul că legiuitorul național nu a inclus intenția de a preveni evaziunea fiscală sau fraudă încă de la adoptarea măsurii se opune aplicării articolului 11 al doilea paragraf din Directiva TVA?

### **Dispozițiile de drept al Uniunii invocate**

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolul 11

### **Dispozițiile naționale invocate**

Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), în special articolul 2

### **Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii**

- 1 Reclamanta este succesoarea în drepturi cu titlu universal a PD GmbH & Co. KG. În perioada relevantă, asociații acesteia erau A-GmbH în calitate de comanditar, precum și D-GbR, domnul C, domnul D, domnul E și M-GmbH în calitate de comanditari. În temeiul contractului de societate, fiecare asociat deținea un vot, cu excepția M-GmbH care deținea șase voturi. Cu puține excepții, toate deciziile societății au fost adoptate cu majoritate simplă.
- 2 În perioada relevantă, societatea având calitatea de comanditar în cadrul PD GmbH & Co. KG și societatea M-GmbH aveau același administrator. În plus,

între PD GmbH & Co. KG și M-GmbH existau raporturi importante de prestări de servicii.

- 3 Ca urmare a faptului că PD GmbH & Co. KG nu a depus o declarație provizorie privind TVA-ul pentru luna decembrie 2017 în fața pârâtului, acesta a estimat bazele de impozitare prin decizia din 9 mai 2018, stabilind totodată o penalitate de întârziere. După ce a contestat fără succes această decizie, PD GmbH & Co. KG a formulat o acțiune în fața instanței de trimitere.

### **Principalele argumente ale părților din procedura principală**

- 4 Reclamanta susține că începând din luna decembrie 2017, între PD GmbH & Co. KG și M-GmbH ar fi existat un raport de integrare fiscală în sensul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG. Aceasta ar avea drept consecință faptul că toate operațiunile și taxele achitate în amonte pentru luna decembrie 2017 nu ar fi atribuite PD GmbH & Co. KG, ci societății M-GmbH, iar aceasta din urmă ar fi trebuit să prezinte declarația provizorie în cauză.
- 5 În schimb, pârâtul consideră că în luna decembrie 2017 nu ar fi existat un grup fiscal unic între PD GmbH & Co. KG și M-GmbH. Nu ar exista o integrare financiară a PD GmbH & Co. KG în societatea M-GmbH. Potrivit dreptului național, aceasta ar presupune ca asociații societății de persoane, alții decât societatea-mamă de cel mai înalt rang, să fie toți persoane integrate pe plan financiar în întreprinderea societății-mamă de cel mai înalt rang, în sensul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG. În consecință, societatea de persoane care trebuie integrată pe plan financiar nu poate include persoane fizice. Întrucât, pe lângă societatea M-GmbH, comanditarii PD GmbH & Co. KG, ar fi și persoane fizice, integrarea lor pe plan financiar nu ar fi posibilă.

### **Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare**

#### ***Aprecierea litigiului în temeiul dreptului național***

- 6 Problema care se ridică în speță este dacă sunt îndeplinite condițiile unui grup fiscal unic în sensul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG. În acest caz, întreprinzătorul nu ar fi PD GmbH & Co. KG, ci societatea-mamă de cel mai înalt rang (în speță, societatea M-GmbH), astfel încât numai societatea M-GmbH ar fi fost obligată la prezentarea unei declarații de TVA pentru luna decembrie 2017.
- 7 Articolul 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG prevede următoarele: *„Activitatea industrială, comercială sau profesională nu se exercită în mod independent: [...] dacă, având în vedere ansamblul relațiilor efective, o persoană juridică este integrată pe plan financiar, economic și organizațional în întreprinderea societății-mamă de cel mai înalt rang (grup fiscal unic). Efectele grupului fiscal unic sunt limitate la prestații interne între filialele întreprinderii care au sediul în țara respectivă. Aceste filiale trebuie să fie tratate ca o singură întreprindere.”*

- 8 Prin urmare, numai „persoanele juridice” pot fi societăți legate organic. În cadrul unei interpretări teleologice extinse, Camera a cincea a Bundesfinanzhof [Curtea Federală Fiscală, denumită în continuare „BFH”] a hotărât că și societățile de persoane pot fi considerate societăți legate organic atunci când asociații acestora, alții decât societatea-mamă de cel mai înalt rang, sunt toți persoane integrate pe plan financiar în întreprinderea societății-mamă de cel mai înalt rang în sensul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG. Acestea nu pot fi persoane fizice.
- 9 Întrucât asociații PD GmbH & Co. KG includeau și persoane fizice, acțiunea ar trebui respinsă potrivit dreptului național, chiar dacă – pe lângă integrarea economică și organizatorică incontestabile în speță ale PD GmbH & Co. KG – erau îndeplinite celelalte condiții pentru integrarea sa financiară. Astfel, aceasta necesită ca societatea-mamă de cel mai înalt rang să își poată impune voința prin decizii majoritare în cadrul societății legate organic. Această situație se regăsește în speță, întrucât, în calitate de societate-mamă de cel mai înalt rang, societatea M-GmbH deținea majoritatea de voturi pentru deciziile adunării generale a asociaților PD GmbH & Co. KG (6 din 11 voturi), putându-și astfel impune voința în cadrul PD GmbH & Co. KG.

***Aprecierea litigiului în temeiul dreptului Uniunii***

- 10 Instanța de trimitere manifestă îndoieli cu privire la aspectul dacă concluzia potrivit dreptului național este compatibilă cu prevederile articolului 11 din Directiva TVA.

*Cu privire la prima întrebare preliminară*

- 11 Potrivit jurisprudenței Curții, articolul 11 primul paragraf din Directiva TVA nu prevede în mod expres posibilitatea statelor membre de a impune alte condiții operatorilor economici pentru a putea să constituie un grup TVA și în special posibilitatea statelor membre de a impune ca numai entitățile dotate cu personalitate juridică să poată fi membre ale unui grup TVA (a se vedea Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 38, Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia, C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 35 și Hotărârea din 9 aprilie 2013, Comisia/Irlanda, C-85/11, EU:C:2013:217, punctul 36). Din motivarea Hotărârii Larentia + Minerva ar rezulta că o limitare a prevederilor articolului 11 primul paragraf din Directiva TVA efectuată de statele membre în cadrul transpunerii în legislația națională este admisă numai dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 11 al doilea paragraf din Directiva TVA sau dacă Curtea a oferit statelor membre o posibilitate de precizare. Cu toate acestea, în ceea ce privește domeniul de aplicare personal, Curtea nu a oferit statelor membre posibilitatea unei astfel de precizări. Din aceasta ar rezulta că o limitare a domeniului de aplicare personal al articolului 11 primul paragraf din Directiva TVA este posibilă numai în cazurile prevăzute la articolul 11 al doilea paragraf din Directiva TVA.

- 12 Totuși, între camerele competente ale BFH pentru chestiunile în materie de TVA există opinii juridice divergente cu privire la modul de aplicare a precizărilor Curții expuse în Hotărârea Larentia + Minerva.
- 13 Camera a unsprezecea a BFH a considerat precizările Curții expuse în Hotărârea Larentia + Minerva ca fiind pe deplin obligatorii. Potrivit considerațiilor enunțate de Curte, aceasta interpretează articolul 11 din Directiva TVA în sensul „*că se opune ca o reglementare națională să rezerve posibilitatea de a constitui un grup de persoane care pot fi considerate drept o singură persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, astfel cum această posibilitate este prevăzută de dispoziția menționată, numai entităților care au personalitate juridică și sunt legate de organizația-umbrelă a acestui grup printr-un raport de subordonare, cu excepția cazului în care aceste două cerințe constituie măsuri necesare și adecvate pentru atingerea obiectivelor care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale, fapt care trebuie verificat de instanța de trimitere*” (Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 2 din dispozitiv). Ar rezulta de aici că Camera a unsprezecea consideră orice limitare în funcție de forma juridică a criteriului „societate legată organic” prevăzută la articolul 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG ca fiind incompatibilă cu articolul 11 primul paragraf din Directiva TVA, în măsura în care nu sunt îndeplinite în mod excepțional condițiile prevăzute la articolul 11 al doilea paragraf.
- 14 În schimb, Camera a cincea a BFH consideră că limitarea noțiunii „persoane” prevăzute la articolul 11 primul paragraf din Directiva TVA în sensul expus la punctul 7 de mai sus s-ar impune pentru motive de securitate juridică. Aceasta ar fi situația dacă societățile de persoane ar trebui în mod obligatoriu să fie considerate societăți legate organic în sensul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG. Astfel, potrivit dreptului național, în ceea ce privește societățile de persoane ar exista o diferență față de persoanele juridice în legătură cu caracterul determinabil în condiții de securitate juridică al drepturilor de vot care ar fi relevante pentru aprecierea integrării financiare impuse în temeiul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 prima teză din UStG.
- 15 Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la admisibilitatea recurgerii la principiul securității juridice prevăzut de dreptul Uniunii cu privire la limitarea domeniului de aplicare personal al articolului 11 primul paragraf din Directiva TVA, în contextul Hotărârii Larentia + Minerva.
- 16 Pe de o parte, o verificare a posibilității de limitare a noțiunii „persoane” prevăzute la articolul 11 primul paragraf din Directiva TVA a fost deja efectuată de Curte prin concluzia că o astfel de limitare este posibilă numai în cazurile prevăzute la articolul 11 al doilea paragraf (a se vedea punctul 10 de mai sus). Așadar, Curtea pare să se fi pronunțat în mod definitiv cu privire la aspectul dacă o limitare este posibilă numai prin recurgerea la principiul securității juridice.

- 17 Pe de altă parte, este inadmisibil ca un stat membru să invoce dispoziții, practici sau situații din ordinea sa juridică internă pentru a justifica nerespectarea obligațiilor care rezultă din dreptul Uniunii (a se vedea de exemplu Hotărârea din 12 noiembrie 2019, Comisia/Irlanda, C-261/18, EU:C:2019:955, punctul 89). Aceasta ar fi situația însă atunci când – astfel cum consideră Camera a cincea a BFH – dreptul național al societăților ar permite o limitare a prevederilor articolului 11 primul paragraf din Directiva TVA.
- 18 În plus, încălcarea principiului securității juridice invocată de Camera a cincea a BFH nu ar trebui totuși să existe în cazul societăților de persoane.
- 19 În această privință, trebuie să se țină seama, pe de o parte, că principiul dreptului Uniunii privind securitatea juridică nu are ca obiectiv protejarea administrației în cadrul aplicării normelor de drept, ci a persoanelor impozabile cărora li se aduce atingere prin norma respectivă. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, acest principiu obligă ca drepturile conferite particularilor de dreptul Uniunii să fie puse în aplicare într-un mod suficient de precis, clar și previzibil pentru a permite persoanelor interesate să cunoască cu exactitate drepturile și obligațiile lor și să acționeze în consecință, precum și să le invoce, dacă este cazul, în fața instanțelor naționale (a se vedea Hotărârea din 7 octombrie 2019, Safeway, C-171/18, EU:C:2019:839, punctul 25 și jurisprudența citată). Existența condițiilor integrării financiare în cazul societăților de persoane este cunoscută persoanei impozabile, astfel încât nu există o insecuritate juridică în privința acesteia.
- 20 Pe de altă parte, pare a fi îndoielnică ipoteza potrivit căreia înțelegerile verbale – admisibile numai în cazul societăților de persoane, nu și al persoanelor juridice – ar fi mai nesigure din punct de vedere juridic decât cele scrise, constituind prin urmare o încălcare a principiului securității juridice, întrucât această ipoteză ar conduce la concluzia că convențiile verbale ar fi prin excelență lipsite de relevanță din perspectiva dreptului privind TVA-ul. Cu toate acestea, o concluzie de o asemenea amploare nu ar putea fi dedusă din principiul dreptului Uniunii privind securitatea juridică.

*Cu privire la a doua întrebare preliminară litera a)*

- 21 Curtea a statuat că măsurile menționate la articolul 11 al doilea paragraf din Directiva TVA pot fi adoptate numai cu respectarea dreptului Uniunii și numai cu această rezervă, statele membre pot restrânge aplicarea regimului prevăzut la articolul 11 primul paragraf din Directiva TVA pentru a combate fraudă sau evaziunea fiscală (a se vedea Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia, C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 38). A doua întrebare preliminară privește interpretarea acestei rezerve.
- 22 Cerințele impuse de Camera a cincea a BFH ar putea încălca principiile dreptului Uniunii privind proporționalitatea și neutralitatea.



- 23 Principiul proporționalității presupune ca măsura națională să fie de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia. În special, această măsură nu poate fi folosită în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit de legislația comunitară în materie (a se vedea Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 26 și jurisprudența citată).
- 24 Principiul neutralității TVA-ului interzice în special tratamentul diferit în materie de colectare a TVA-ului al agenților economici care efectuează aceleași operațiuni (a se vedea Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, punctul 32 și jurisprudența citată).
- 25 În acest context, instanța de trimitere manifestă îndoieli cu privire la aspectul dacă excluderea dintr-un grup fiscal unic în scopuri de TVA a societăților de persoane ai căror asociați, alții decât societatea-mamă de cel mai înalt rang, nu sunt toți persoane integrate pe plan financiar în întreprinderea societății-mamă de cel mai înalt rang în sensul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG, constituie o limitare proporțională a principiului neutralității. Astfel, în ceea ce privește efectuarea operațiunilor nu există nicio diferență din punctul de vedere al dreptului privind TVA-ul între societățile de persoane ai căror asociați, alții decât societatea-mamă de cel mai înalt rang, sunt toți persoane integrate pe plan financiar în întreprinderea societății-mamă de cel mai înalt rang în sensul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG, pe de o parte, și societățile de persoane care nu se află în această situație, pe de altă parte. În plus, în cazul efectuării operațiunilor de același tip, ambele tipuri de societăți se află într-o concurență directă.
- 26 De asemenea, instanța de trimitere manifestă îndoieli cu privire la aspectul dacă o măsură adoptată de un stat membru în sensul articolului 11 al doilea paragraf din Directiva TVA care conduce la o excludere generală dintr-un grup fiscal unic a societăților de persoane ai căror asociați, alții decât societatea-mamă de cel mai înalt rang, nu sunt toți persoane integrate pe plan financiar în întreprinderea societății-mamă de cel mai înalt rang în sensul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG, nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de prevenire a evaziunii fiscale și a fraudei. Nu este exclus să existe mijloace legislative mai puțin constrângătoare care să ofere într-un mod la fel de adecvat o protecție împotriva evaziunii fiscale și a fraudei. Astfel, ar fi posibil, de exemplu, ca efectele grupului fiscal unic să se producă numai la cerere sau cu autorizarea administrației fiscale.
- 27 În sfârșit, obiectivul urmărit (prevenirea evaziunii fiscale și a fraudei) trebuie evaluat comparativ cu limitările principiului neutralității. În această privință trebuie să se țină seama de faptul că reglementarea germană prevede excluderea generală în calitate de societăți legate organic a societăților de persoane ai căror asociați, alții decât societatea-mamă de cel mai înalt rang, nu sunt toți persoane integrate pe plan financiar în întreprinderea societății-mamă de cel mai înalt rang

în sensul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG, fără să prezinte relevanță dacă într-un caz individual condițiile de integrare financiară sunt contestabile sau dificil de stabilit. În plus, utilizarea articolului 11 al doilea paragraf din Directiva TVA se întemeiază, în definitiv, numai pe ipoteza potrivit căreia înțelegerile verbale ar fi mai nesigure din punct de vedere juridic decât cele scrise, existând astfel risc de evaziune fiscală sau de fraudă. Or, această ipoteză este la rândul său îndoielnică (a se vedea punctul 19 de mai sus). La aceasta se adaugă faptul că – spre deosebire de livrările intracomunitare sau de livrările la export, de exemplu – în cazul grupului fiscal unic nu există niciun element transfrontalier care să prezinte dificultăți deosebite privind stabilirea faptelor. Astfel, efectele grupului fiscal unic sunt limitate la prestații interne între filialele întreprinderii care au sediul în țara respectivă [articolul 2 alineatul (2) punctul 2 a doua teză din UStG]. Acest lucru este în conformitate cu prevederea de dreptul Uniunii de la articolul 11 primul paragraf din Directiva TVA.

*Cu privire la a doua întrebare preliminară litera b)*

- 28 În plus, este îndoielnic dacă măsurile impuse de articolul 11 al doilea paragraf din Directiva TVA trebuie să fie adoptate de legiuitor cu intenția clară de a fi adecvate și necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale și a fraudei sau dacă este suficient dacă măsura – indiferent de scopul urmărit de legiuitor – este adecvată și necesară în mod obiectiv pentru prevenirea evaziunii fiscale și a fraudei.
- 29 Modul de redactare a articolului 11 al doilea paragraf din Directiva TVA („*adopta [...] măsuri [...] pentru*”) arată că prevenirea evaziunii fiscale și a fraudei trebuie să fie o consecință vizată de măsura legislativă. Acest aspect este confirmat de versiunile în limbile engleză și franceză ale articolului 11 al doilea paragraf.
- 30 Cu toate acestea, la introducerea limitării privind forma juridică pentru societățile legate organic, astfel cum este prevăzută la articolul 2 alineatul (2) punctul 2 prima teză din UStG, legiuitorul nu a urmărit obiectivul de prevenire a evaziunii fiscale și a fraudei. Dimpotrivă, astfel cum reiese din materialele pregătitoare, aceasta se întemeia pe ipoteza conform căreia, ca urmare a structurii lor de drept civil, societățile de persoane nu ar fi susceptibile de a fi integrate într-o societate-mamă de cel mai înalt rang. Nici modificările ulterioare aduse UStG nu au urmărit un asemenea obiectiv.
- 31 La aceasta se adaugă aspectul că o completare *a posteriori* a finalității nu este compatibilă cu modul de redactare a articolului 11 al doilea paragraf din Directiva TVA. Această opinie este susținută și de faptul că articolul 11 primul paragraf din Directiva TVA prevede o consultare a comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată înaintea introducerii unei reglementări de către statele membre cu privire la grupul fiscal unic. Această necesitate privind consultarea ar fi compromisă dacă legiuitorul național ar putea invoca *a posteriori* obiectivul de prevenire a evaziunii fiscale și a fraudei.