

Affaire C-141/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

23 mars 2020

Juridiction de renvoi :

Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

11 décembre 2019

Partie demanderesse :

Finanzamt Kiel

Partie défenderesse :

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

[OMISSIS]

BUNDESFINANZHOF (Cour fédérale des finances, Allemagne)

ORDONNANCE

Dans le litige opposant

Finanzamt Kiel (Bureau d'imposition de Kiel, Allemagne),

Partie défenderesse et demanderesse en « Revision »,

à

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

Partie requérante et défenderesse en « Revision »,

[OMISSIS]

ayant pour objet la taxe sur le chiffre d'affaires de l'année 2005,

la XI^{ème} chambre [Or. 2]

lors de l'audience du 11 décembre 2019, a décidé ce qui suit :

Dispositif

I. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie à titre préjudiciel des questions suivantes :

1. L'article 4, paragraphe 4, second alinéa, l'article 21, paragraphe 1, sous a), et l'article 21, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), lus conjointement, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils autorisent un État membre à désigner en tant qu'assujetti, au lieu du groupement TVA [l'entité fiscale (« Organkreis »)], un membre de ce groupement (l'entité faîtière) ?

2. Si la première question appelle une réponse négative : l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, l'article 21, paragraphe 1, sous a), et l'article 21, paragraphe 3, de la directive 77/388, lus conjointement, peuvent-ils être invoqués à cet égard ?

3. Faut-il appliquer un critère strict ou large dans le cadre de l'examen à effectuer en vertu du point 46 de l'arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, points 44 et 45), visant à déterminer si l'exigence d'intégration sur le plan financier prévue à l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) constitue une mesure licite, qui est nécessaire et appropriée pour atteindre les objectifs visant à prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales ?

4. L'article 4, paragraphe 1, et l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la directive 77/388 doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils autorisent un État membre à considérer, par catégorisation, une personne comme non indépendante au sens de l'article 4, paragraphe 1, de cette directive, lorsque cette personne est intégrée sur les plans financier, économique et de l'organisation à l'entreprise d'un autre entrepreneur (l'entité faîtière) de manière telle que l'entité faîtière est en mesure de faire respecter sa volonté à l'égard de ladite personne et d'empêcher ainsi celle-ci de former une volonté divergente ?

II. La procédure de « Revision » est suspendue jusqu'à la décision finale de la Cour.

Motifs

1 I. Les faits

Les parties sont en litige sur la question de savoir si, pour l'année 2005 (ci-après l'« année litigieuse »), il existait [**Or. 3**], au sens de la législation relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, une unité fiscale (« Organschaft ») entre (A), en tant qu'entité faîtière, et la requérante et défenderesse en « Revision » (ci-après la « requérante »), en tant que société organiquement liée.

- 2 La requérante est une société à responsabilité limitée qui a été constituée par acte notarié du 29 août 2005. Les associés de la requérante sont A (à hauteur de 51 %) et C e.V. (à hauteur de 49 %). A est un organisme de droit public. C e.V. est une association déclarée [omissis]. Au cours de l'année litigieuse, le gérant unique de la requérante était E, qui était en même temps gérant de A et président exécutif de C e.V.
- 3 Préalablement à la constitution de la requérante, deux projets de statuts de la société avaient été présentés au défendeur et demandeur en « Revision » (le Finanzamt, ci-après le « bureau d'imposition »), afin que celui-ci prenne position sur l'existence d'une unité fiscale au sens de la législation relative à la taxe sur le chiffre d'affaires. Il s'agissait à cet égard des statuts « état... » (version 1) et des statuts « état... » (version 2). Par courrier du 29 décembre 2004, le bureau d'imposition a indiqué que seule la version 2 satisfaisait aux exigences de l'intégration sur le plan financier.
- 4 La version qui a fait l'objet de l'acte notarié du 29 août 2005 a cependant été la version 1. L'article 7, paragraphe 2, des statuts en cause contenait, s'agissant de l'assemblée générale, la disposition suivante :
- 5 « L'assemblée générale est constituée des membres du comité des œuvres d'assistance de A et du comité principal de C e.V. Chaque associé dispose de sept voix et désigne jusqu'à sept représentants à l'assemblée générale, qui, pour cette société, agissent exclusivement à titre bénévole. Sous réserve des dispositions suivantes, chaque représentant dispose d'une voix et se prononce en fonction de sa propre appréciation professionnelle, sans être à cet égard lié par les instructions de l'associé qui l'a désigné.

Il est fait exception à ce qui précède uniquement pour les résolutions qui concernent directement les apports mis à la disposition de la société par chaque associé ; dans ce cas, les votes ne peuvent être émis qu'en un seul bloc par associé et les représentants sont liés par les instructions données par l'associé qui les a désignés. Si les représentants ne parviennent pas à trouver un accord, les sept votes du représentant concerné sont réputés être émis de la manière selon laquelle la majorité des représentants qu'il a désignés a voté ».

- 6 La requérante a été immatriculée au registre du commerce le 17 octobre 2005 en mentionnant les statuts adoptés le 29 août 2005 (dans la version 1).
- 7 Lors de la séance commune au comité des œuvres d'assistance de A, au comité principal de C e.V. et à l'assemblée générale de la requérante qui s'est tenue le 1^{er} décembre 2005, [**Or. 4**] le comité des œuvres d'assistance et le comité

principal ont décidé chacun à l'unanimité d'approuver la décision de la gérance de modifier les statuts de la requérante « conformément à la version 2 ». Dans le procès-verbal, la modification a été justifiée par l'indication selon laquelle, compte tenu des problèmes qui s'esquissaient avec le bureau d'imposition tenant au refus de celui-ci de reconnaître l'unité fiscale de A, les statuts devaient être modifiés conformément à la version 2. Toutefois, dans un premier temps, la modification n'a pas fait l'objet d'un acte notarié et d'un enregistrement au registre du commerce. Ce n'est que lors de l'assemblée générale du 9 décembre 2010 [omissis] que les personnes ayant comparu ont confirmé la décision du 1^{er} décembre 2005. L'article 7, paragraphe 2, deuxième alinéa, des statuts a été modifié, conformément à la version 2, de la manière suivante (les modifications apportées étant soulignées) :

- 8 « Il est fait exception à ce qui précède uniquement pour les résolutions qui concernent directement les apports mis à la disposition de la société par chaque associé ou pour les décisions pour lesquelles un associé sollicite un vote par bloc. Dans ce cas, les votes ne peuvent être émis qu'en un seul bloc par associé et les représentants sont liés par les instructions données par l'associé qui les a désignés. Si les représentants ne parviennent pas à trouver un accord, les sept votes du représentant concerné sont réputés être émis de la manière selon laquelle la majorité des représentants qu'il a désignés a voté. En cas de vote par bloc, les votes sont évalués en fonction de la participation détenue dans la société ».
- 9 Dans le cadre d'un audit externe réalisé auprès de la requérante, l'auditeur a considéré que, pour l'année litigieuse, la requérante n'était pas intégrée sur le plan financier à l'entreprise de A. Certes, avec une participation de 51 %, A était majoritaire dans le capital social de la requérante, mais, compte-tenu des dispositions de l'article 7 des statuts, elle ne disposait pas d'une majorité des droits de vote et n'était donc pas en mesure d'imposer des décisions auprès de la requérante. Par conséquent, au titre de l'année litigieuse, le chiffre d'affaires réalisé par la requérante au taux normal avec des tiers (... euros) et provenant des prestations fournies à A (... euros) devait être comptabilisé auprès de la requérante en tant qu'entrepreneur. La requérante bénéficiait d'une déduction de 10 412 euros au total.
- 10 Le 30 décembre 2013, la requérante a transmis au bureau d'imposition une déclaration de taxe sur le chiffre d'affaires au titre de l'année litigieuse, qui équivaut à une fixation de la taxe sous réserve d'un contrôle a posteriori [article 168, première phrase, de l'Abgabenordnung (code fiscal)]. Le bureau d'imposition s'est rallié à la position de l'auditeur et, par décision du 30 mai 2014, a annulé la réserve de contrôle a posteriori.
- 11 Le 30 juin 2014, la requérante a formé une réclamation contre la décision du bureau d'imposition. [omissis] [Indications dépourvues de pertinence concernant la procédure nationale]. **[Or. 5]**

- 12 Par décision sur réclamation du 3 février 2017, le bureau d'imposition a rejeté la réclamation de la requérante comme dépourvue de fondement. Selon le bureau d'imposition, il n'existait pas d'unité fiscale entre la requérante et A, dès lors que les conditions de l'intégration sur le plan financier n'étaient pas réunies. La requérante n'était pas non plus fondée à invoquer le fait que la Cour n'exige plus, aux fins de la reconnaissance d'une unité fiscale, une intégration sur le plan financier prenant la forme d'un rapport d'autorité et de subordination.
- 13 Le Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (tribunal des finances du Schleswig-Holstein, Allemagne) a accueilli le recours par jugement [omissis] [référence] du 6 février 2018 [omissis], en fixant la taxe sur le chiffre d'affaires à 0 euro. Selon le Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, c'est à tort que le bureau d'imposition a écarté l'existence d'une unité fiscale entre la requérante en tant que société organiquement liée et A en tant qu'entité faîtière. Certes, l'intégration sur le plan financier ne résultait pas (encore) de la version 2 de l'article 7, paragraphe 2, deuxième alinéa, des statuts, qui n'était pas encore en vigueur lors de l'année litigieuse. [omissis] [Indications plus précises sur l'entrée en vigueur de la version 2]
- 14 Selon le Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (tribunal des finances du Schleswig-Holstein), sur le fondement de la version 1 de l'article 7, paragraphe 2, deuxième alinéa, des statuts, la requérante était cependant également intégrée sur le plan financier à l'entreprise de A. La Cour, dans l'arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, [omissis], points 44 et 45), a jugé qu'un rapport d'autorité et de subordination entre l'entité faîtière et la société organiquement intégrée ne constitue pas une condition nécessaire pour la constitution d'un groupement TVA au sens de l'article 11, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE, du Conseil, du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1). La participation majoritaire de A dans la requérante permet de déterminer avec sécurité juridique que A est l'entité faîtière, dès lors qu'il est exclu que C e.V., en tant qu'associé minoritaire, détienne la position d'entité faîtière. S'agissant du motif justificatif du droit de l'Union tenant à la prévention des abus ou à la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, aucun argument n'est présenté en l'espèce et le présent dossier fiscal ne fait pas non plus apparaître qu'il existerait de tels comportements dans les sociétés participant à l'unité fiscale. L'exigence d'une majorité des droits de vote, qui dépasse celle d'une participation majoritaire, [Or. 6] va ainsi au-delà de ce qui, en l'espèce, est nécessaire et approprié pour atteindre ces objectifs.
- 15 Par le recours en « Revision », le bureau d'imposition critique la violation du droit matériel (article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires). Il fait valoir que l'intégration sur le plan financier qui est requise pour qu'une unité fiscale soit retenue n'existe pas.
- 16 Le bureau d'imposition conclut à l'annulation de la décision de première instance et au rejet du recours.

- 17 La requérante conclut au rejet du recours en « Revision » comme non fondé.
- 18 Elle plaide en faveur de la décision de première instance attaquée. [omissis]
[Argument subsidiaire dépourvu de pertinence]
- 19 II. Les dispositions juridiques pertinentes
- 20 1. Le droit national
- 21 a) L'article 2 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires est ainsi libellé (extraits)
- 22 « 1) Est entrepreneur celui qui exerce d'une façon indépendante une activité industrielle, commerciale ou professionnelle. L'entreprise comprend l'ensemble de l'activité industrielle, commerciale ou professionnelle de l'entrepreneur. On entend par 'activité industrielle, commerciale ou professionnelle' toute activité permanente exercée pour en retirer des recettes, même si l'intention d'obtenir un profit fait défaut ou si un groupement de personnes n'exerce ses activités qu'à l'égard de ses membres.
- 2) L'activité industrielle, commerciale 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'entité faitière (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. [...] »
- 23 b) La justification, en droit, de ce que, lorsque les caractéristiques de l'intégration sont réunies, la société intégrée organiquement n'est pas indépendante, apparaissait encore plus clairement à l'article 2, paragraphe 2, point 2, première et deuxième phrases, de la loi de 1934/1951 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires [omissis], telle que modifiée en dernier lieu par le Elftes Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes (onzième loi portant modifications à la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) du 16 août 1961 [omissis] [omissis] **[Or. 7]** [omissis] [Références à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)]. Cette disposition était ainsi libellée :
- 24 « 2) L'activité commerciale ou professionnelle n'est pas exercée d'une façon indépendante [...]
2. lorsqu'une personne morale est subordonnée à la volonté d'un entrepreneur de telle sorte qu'elle n'a pas de volonté propre (société organiquement liée). Cette

condition est remplie lorsque l'architecture globale des liens effectifs montre que cette personne morale est intégrée sur les plans financier, économique et de l'organisation à l'entreprise de cet entrepreneur ».

25 Ce libellé se retrouve encore aujourd'hui, dans ses éléments essentiels, à l'article 2, paragraphe 2, point 2, première et deuxième phrases, de la loi autrichienne relative à la taxe sur le chiffre d'affaires.

26 c) L'article 13 bis, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires prévoit ce qui suit (extraits) :

27 « 1) Le redevable de la taxe est,

1. dans les cas de l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, et de l'article 14 quater, paragraphe 1, l'entrepreneur ; [...] »

28 d) L'article 73 du code fiscal dispose, dans sa version en vigueur pour l'année litigieuse :

29 « Une société organiquement liée est redevable des impôts de l'entité faîtière pour lesquels l'unité fiscale qu'elles composent est pertinente sur le plan fiscal. [omissis] [Cas particulier dépourvu de pertinence] »

30 2. Le droit de l'Union

31 Certes, il existe un litige entre les parties quant à l'existence sur le fond d'une unité fiscale au cours des années 2005 à 2010, pour lesquelles s'appliquent, aux fins de l'appréciation, la directive 77/388, dans sa version applicable avant l'entrée en vigueur de la directive 2006/69/CE du Conseil, du 24 juillet 2006, modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations (JO 2006, L 221, p. 9), la directive 77/388 telle qu'elle résultait de la directive 2006/69/CE, et la directive 2006/112/CE. L'année litigieuse dans le cadre de la présente procédure est cependant uniquement l'année 2005. En l'espèce, la directive 77/388, dans sa version applicable avant l'entrée en vigueur de la directive 2006/69, est donc la seule qui s'applique. Au cours de l'année litigieuse, elle disposait ainsi :

32 « TITRE IV ASSUJETTIS [Or. 8]

33 Article 4

34 1) Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité. [...]

4) Le terme ‘d’une façon indépendante’ utilisé au paragraphe 1 exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l’employeur.

Sous réserve de la consultation prévue à l’article 29, chaque État membre a la faculté de considérer comme un seul assujetti les personnes établies à l’intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l’organisation. [...]

35 TITRE XII REDEVABLES DE LA TAXE

Article 21 Redevable de la taxe envers le Trésor

1. En régime intérieur, la taxe sur la valeur ajoutée est due :

a) par l’assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable[s], à l’exception des cas visés aux points b) et c). [...]

3. Dans les situations visées au[x] paragraphes 1 et 2, les États membres peuvent prévoir qu’une personne autre que le redevable est solidairement tenue d’acquitter la taxe ».

36 III. Appréciation au regard du droit national

Si le litige devait être apprécié isolément au regard du droit national, le recours en « Revision » serait fondé ; il y aurait lieu d’annuler la décision de première instance et de rejeter le recours [omissis]. En effet, l’intégration sur le plan financier sous la forme de la majorité des droits de vote, qui est requise en droit national pour retenir une unité fiscale, n’existe pas.

37 1. En droit national, pour retenir une unité fiscale au sens de l’article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d’affaires, il continue à être nécessaire, sans qu’un changement soit intervenu même après l’arrêt du 16 juillet 2015, *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt* (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, [omissis]), qu’il existe un rapport d’autorité et de subordination entre l’entité faitière et la société organiquement liée en tant que « personne subordonnée » [omissis] [Références à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)], même si cela est désormais qualifié parfois [Or. 9], sans que cela suppose aucun changement de fond à l’égard des caractéristiques de l’intégration, d’intégration assortie de droits d’intervention [omissis] [Références à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)]. [Or. 10]

38 a) En droit national, il continue à être exigé [Références à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)] que l’entité faitière dispose

financièrement de la majorité des droits de vote dans la personne morale dépendante (intégration sur le plan financier), qu'elle soit économiquement étroitement liée à la société organiquement liée (intégration sur le plan économique) et qu'elle puisse assumer également juridiquement la possibilité, qui va de pair avec l'intégration sur le plan financier, de contrôler la filiale dans la gestion courante (intégration sur le plan de l'organisation).

- 39 b) La majorité des droits de vote découlant des participations dans la société organiquement liée, qui est requise pour retenir une intégration sur le plan financier, doit être de plus de 50 % des droits de vote, pour autant qu'une majorité qualifiée plus élevée n'est pas requise aux fins de l'adoption des décisions dans cette société [omissis] [Références à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)]. Une minorité de blocage (de, par exemple, 50 % des droits de vote) n'est pas suffisante [omissis] [Références à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)].
- 40 2. Sur la base de cette jurisprudence nationale, la requérante n'est pas, en l'espèce, intégrée sur le plan financier à A.
- 41 a) Certes, A détient ce que l'on appelle une participation majoritaire dans la requérante [omissis] [Références à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)], mais elle ne dispose pas de la majorité des droits de vote qui est requise, conformément à ce qui a été énoncé sous III.1.b, pour retenir une intégration sur le plan financier.
- 42 b) C'est à juste titre que le Finanzgericht (tribunal des finances) a retenu que la décision de l'assemblée générale du 1^{er} décembre 2005, qui n'a été confirmée sous la forme notariée qu'en 2010, n'emporte pas d'autre conclusion pour le chiffre d'affaires réalisé à compter du 1^{er} décembre 2005. [Or. 11]
- 43 [omissis]
- 44 [omissis] [Développements]
- 45 IV. Sur la saisine de la Cour
- 46 Le Finanzgericht (tribunal des finances) s'est toutefois fondé à juste titre sur la prémisse selon laquelle, nonobstant l'éclaircissement qui a déjà été fourni au point 2 du dispositif de l'arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, [omissis]), il est permis de douter, en droit de l'Union, de la question de savoir si cette interprétation des conditions de l'intégration peut être maintenue au motif que l'exigence d'un rapport d'autorité et de subordination (intégration assortie de droits d'intervention) est nécessaire pour des raisons de sécurité juridique ainsi que pour prévenir les abus et la fraude ou l'évasion fiscales. La présente chambre demande dans cette mesure un éclaircissement supplémentaire sur les critères de droit de l'Union selon lesquels il y a lieu d'effectuer l'examen requis (sous A).

- 47 En outre, la présente chambre estime qu'il est nécessaire de saisir la Cour de la question de savoir si le régime allemand de l'unité fiscale peut être justifié par l'intermédiaire de l'article 4, paragraphe 1, et de l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la directive 77/388 (sous B.). [Or. 12] [Or. 13]
- 48 A. Les questions préjudicielles relatives à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la directive 77/388
1. Dans l'arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schifffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, [omissis]), la Cour a entre autres jugé, au point 2 du dispositif, que l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la directive 77/388 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'une réglementation nationale réserve la possibilité de constituer un groupement TVA, telle que prévue à ladite disposition, aux seules entités liées à l'entité faîtière de ce groupement dans un rapport de subordination, sauf si ces 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.
- 49 2. La jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) qui a fait suite à cet arrêt se présente de la manière suivante :
- a) Le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) [omissis] [Références à la jurisprudence de celui-ci] a considéré que la caractéristique relative au rapport d'autorité et de subordination (désormais qualifiée d'intégration assortie de droits d'intervention) continue à être requise dans le contexte pertinent du droit national (article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) [omissis]. En l'absence d'exigence de demande, qui est licite en droit de l'Union mais qui fait défaut en droit national [omissis], il y a lieu de prendre en compte le principe de la sécurité juridique [omissis]. En droit national, la dette fiscale est transférée à l'entité faîtière [omissis], laquelle doit pouvoir s'assurer que le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise qui fait partie de l'entité fiscale est correctement taxé [omissis]. L'entité faîtière doit assumer la mission de « percepteur de la taxe » pour l'ensemble de l'entité fiscale [omissis] [Références à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)]. Elle est redevable de la taxe pour toutes les prestations que les branches d'entreprise faisant partie de l'entité fiscale fournissent à des tiers, le chiffre d'affaires réalisé à l'égard des tiers par la société organiquement liée doit lui être attribué, et la taxe due par l'entité fiscale doit être fixée dans son ensemble dans un avis de taxation qui doit être adoptée à l'égard de l'entité faîtière.
 - b) La présente chambre [omissis] [Références à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)] considère également que l'examen à effectuer dans le contexte du droit national doit tenir compte de ce que, en droit national, l'activité économique ou professionnelle de la société organiquement liée qui est intégrée à l'entreprise de l'entité faîtière n'est pas exercée de manière indépendante ; la société organiquement liée qui est intégrée ne constitue pas un

entrepreneur au sens de l'article 2, paragraphe 1, première phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires. Elle devient un élément dépourvu d'indépendance **[Or. 14]** de l'entreprise de l'entité faîtière, de sorte que les deux sociétés doivent être traitées comme une seule entreprise (article 2, paragraphe 2, point 2, troisième phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires). En principe, l'ensemble du chiffre d'affaires réalisé par les sociétés organiquement liées [omissis] [cas particuliers dépourvus de pertinence] est attribué à l'entité faîtière. Celle-ci est redevable de la taxe sur le chiffre d'affaires qui s'applique à ce chiffre d'affaires. Elle doit se conformer à toutes les obligations qui résultent, pour l'entrepreneur, de l'article 18 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires. Elle seule présente des déclarations provisoires et des déclarations annuelles pour l'ensemble de l'unité fiscale. La société organiquement liée n'est en principe soumise à aucune obligation de déclaration fiscale. Cela exige que cette tâche puisse être assumée par l'entité faîtière aussi de manière effective, ce qui est le cas, par exemple, dans un rapport d'autorité et de subordination.

- 51 3. Les conséquences juridiques, en droit national, indiquées sous IV.A.2, qui pourraient étayer cette position pourraient cependant quant à elles être contraires aux conséquences juridiques, en droit de l'Union, de l'existence d'un groupement TVA, telle qu'elle est interprétée par la Cour :
- 52 a) L'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la directive 77/388 suppose nécessairement, lorsqu'il en est fait application par un État membre, que la réglementation nationale de transposition fasse en sorte que l'assujetti soit unique et qu'un seul numéro de TVA soit octroyé pour le groupe (arrêt du 22 mai 2008, *Ampliscientifica et Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, [omissis], point 20).
- 53 b) Certes, dans un premier temps, il n'en résulte pas qu'il doive s'agir d'une personne déterminée. La Cour a cependant jugé ultérieurement, dans le dispositif de l'arrêt du 17 septembre 2014, *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, [omissis]), que c'est le groupement TVA, lorsqu'un tel groupement existe, qui est redevable de la TVA. Les membres de ce groupement forment un seul assujetti (arrêt du 17 septembre 2014, *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, [omissis], point 28) ; voir, également, arrêt du 9 avril 2013, *Commission/Irlande* (C-85/11, EU:C:2013:217, [omissis], points 40 et 48). Les personnes participant au groupement, en particulier les sociétés, sont autorisées à cesser d'être considérées comme des assujettis distincts à la TVA pour être considérées comme un assujetti unique (voir arrêt du 22 mai 2008, *Ampliscientifica et Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, [omissis], point 19). L'assimilation à un assujetti unique exclut que les membres du groupement (donc également l'entité faîtière) continuent à souscrire des déclarations de TVA et continuent à être identifiés, dans et hors de leur groupe, comme des assujettis, dès lors que seul l'assujetti **[Or. 15]** unique est habilité à souscrire lesdites déclarations (arrêts du 22 mai 2008, *Ampliscientifica et Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, [omissis], point 19, et du 17 septembre 2014, *Skandia America (USA), filial Sverige*, C-7/13, EU:C:2014:2225, [omissis], point 29). Les prestations de services effectuées en faveur d'un membre d'un

groupement doivent être considérées, aux fins de la TVA, comme ayant été effectuées en faveur non pas de ce membre mais du groupement TVA lui-même auquel celui-ci appartient (arrêt du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, [omissis], point 29) ; ledit groupement est réputé en même temps comme le preneur desdits services (arrêt du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, [omissis], point 35). C'est le groupement TVA qui est redevable de la TVA (arrêt du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, [omissis], point 37) (dans l'arrêt en cause, en application de la règle dérogatoire de l'article 196 de la directive 2006/112). Ainsi, en droit de l'Union, l'assujetti et redevable de la taxe est le groupement TVA (en droit national, l'entité fiscale), et non pas un membre du groupement TVA (en droit national, l'entité factière).

- 54 c) Une partie de la doctrine fiscale allemande en déduit que l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires est contraire à la directive également dans cette mesure [omissis] [Référence à la doctrine]
- 55 4. Si, cependant, le contexte du droit national dans lequel il y a lieu de procéder à l'examen est pour sa part contraire au droit de l'Union, il se pose la question de savoir si la chambre est en droit de continuer à procéder dans ce contexte (le redevable de la taxe est l'entité factière) à l'examen requis ou si elle doit alors procéder à celui-ci dans les limites de la prérogative accordée aux États membres par le droit de l'Union (« considérer comme un assujetti unique »). La chambre de renvoi considère qu'il est permis de douter de la question de savoir si un État membre est en droit même de déroger à la conséquence juridique ordonnée à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la directive 77/388 (qui correspond à l'article 11, paragraphe 1, de la directive 2006/112) et, si tel est le cas, dans quelles conditions. D'où la première question préjudicielle.
- 56 a) Il est envisageable que, compte tenu de ce que la Cour a énoncé aux points 41 et 42 de l'arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, [omissis]), il puisse être licite, en dérogation à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la directive 77/388, de procéder, également déjà pour l'année litigieuse, à la désignation dérogatoire d'un redevable autre que le groupement TVA, afin de prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales, de sorte que, dans le cadre de l'examen qui incombe à la chambre, celle-ci devrait se fonder de manière licite sur une telle désignation.
- 57 **[Or. 16]** b) L'arrêt du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, [omissis]), en vertu duquel c'est le groupement TVA, lorsqu'un tel groupement existe, qui est redevable de la TVA, et le point 20 de l'arrêt du 22 mai 2008, Ampliscentifica et Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, [omissis]), en vertu duquel l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la directive

77/388 suppose nécessairement que la réglementation nationale de transposition prévoit un assujetti unique, pourraient plaider en défaveur de cette position.

- 58 c) En outre, l'article 21, paragraphe 1, sous a), de la directive 77/388 pourrait plaider en défaveur d'une prérogative, pour les États membres, de déterminer un autre redevable. Il ne résulte pas de cette disposition de prérogative, pour ceux-ci, de désigner, en tant que redevable de la taxe, au lieu de l'assujetti désigné par le droit de l'Union, une autre personne. L'article 21, paragraphe 3, de la directive 77/388 autorise uniquement à désigner des personnes supplémentaires en tant que débiteurs solidaires.
- 59 d) En outre, la chambre de renvoi n'aperçoit pas dans quelle mesure le fait de considérer comme étant redevable de la taxe, au lieu du groupement TVA, seulement un membre de celui-ci, pourrait servir à prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales, dès lors que, de l'avis de la chambre de renvoi, la qualité de redevable de la taxe du groupement TVA aurait pour conséquence que tous ses membres seraient redevables de la taxe ensemble, c'est-à-dire en tant que débiteurs solidaires. Il est donc permis de douter que ce motif justificatif autorise même une dérogation.
- 60 e) Selon la chambre de renvoi, il n'est pas pertinent à cet égard que, en dépit des réflexions en cours du législateur allemand visant à des réformes, le droit civil, en Allemagne, ne prévoit jusqu'à présent pas (encore) le groupement TVA en tant que forme de société.
- 61 aa) Selon les réflexions de la Commission, un groupe TVA constitue une entité « fictive » créée aux fins de la TVA, dans laquelle la réalité économique prime sur la forme juridique ; un groupe TVA est un assujetti d'un type particulier, qui n'existe qu'aux fins de la TVA ; aux fins de la TVA et à ces fins uniquement, le groupe TVA l'emporte sur les formes juridiques prévues, par exemple, par le droit civil ou le droit des sociétés (Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen concernant la possibilité de groupement TVA prévue à l'article 11 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, COM/2009/0325 final, [omissis], point 3.2). Cette considération atteste déjà de la primauté de la législation en matière de taxe sur le chiffre d'affaires par rapport au droit civil. **[Or. 17]** Selon la chambre de renvoi, un État membre ne saurait se soustraire à son obligation en droit de l'Union, à supposer qu'elle existe, en ne prévoyant à cet effet aucun régime dans son droit civil, mais devrait en créer un. **[Or. 18]**
- 62 bb) En outre, l'article 4, paragraphe 1, de la directive 77/388 (en particulier le terme « quiconque ») confère à la notion d'« assujetti » un champ d'application large axé sur l'indépendance dans l'exercice d'une activité économique en ce sens que même des entités dépourvues de personnalité juridique, qui, d'une manière objective, remplissent les critères figurant à cette disposition sont considérées comme des assujetties à la TVA (voir, en ce sens, arrêts du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, [omissis], point 28, et du 12 octobre

2016, Nigl e.a., C-340/15, EU:C:2016:764, [omissis], point 27 ; [omissis]). Il y a lieu d'examiner non pas l'existence d'une capacité juridique, mais si la personne concernée agit en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, et si elle supporte le risque économique qui découle de son activité (voir arrêts du 27 janvier 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, [omissis], point 18, et du 18 octobre 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, [omissis], point 23). Tel est le cas s'agissant du groupement TVA, compte tenu de la qualité d'assujetti prévue à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la directive 77/388, qui conduit, en vertu de l'article 21, paragraphe 1, sous a), de cette directive, à ce que le groupement TVA soit débiteur de la taxe pour le chiffre d'affaires réalisé par les membres du groupement. Une capacité juridique de droit civil est dépourvue de pertinence à cet effet.

- 63 cc) Au demeurant, la jurisprudence nationale a déjà développé des principes (voir, à ce sujet, ce qui a été énoncé sous IV.A.6.) auxquels il peut être fait appel jusqu'à ce que le législateur allemand crée un régime législatif pour le groupement TVA, ce qu'il envisage actuellement.
- 64 5. Si, en vertu de la réponse que donnera la Cour à la première question préjudicielle, il devait être illicite en droit de l'Union qu'un État membre désigne en tant qu'assujetti, au lieu du groupement TVA, un membre de ce groupement, la chambre de renvoi considère qu'en droit de l'Union, il est encore permis de douter de la question de savoir si un particulier peut invoquer la contrariété au droit de l'Union de la conséquence juridique tirée par le droit national. Si aucun droit d'invoquer une telle contrariété n'existe, la chambre pourrait être tenue, dans le cadre de l'examen qui lui incombe, de se fonder, en dépit de la contrariété à la directive qui existe le cas échéant, sur l'état du droit national. D'où la deuxième question préjudicielle.
- 65 a) Le fait que la Cour, au point 3 du dispositif de l'arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, [omissis]), a jugé que l'article 4, paragraphe 4, de la directive 77/388 ne peut être considéré comme ayant un effet direct permettant aux assujettis d'en revendiquer le bénéfice à l'encontre de leur État membre pour le cas où la législation de ce dernier ne serait pas compatible avec cette disposition et ne pourrait pas être interprétée de manière conforme à celle-ci **[Or. 19]**, plaide en défaveur d'un droit d'invoquer une contrariété à la directive. Ainsi, la Cour considère que l'article 4, paragraphe 4, de cette directive n'est pas invocable (au niveau de ses éléments constitutifs).
- 66 b) Il pourrait cependant en aller différemment au niveau des conséquences juridiques, car ce niveau est susceptible d'être contraignant en droit de l'Union, en vertu du point 20 de l'arrêt du 22 mai 2008, Ampliscentifica et Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, [omissis]).

- 67 c) En outre, le particulier pourrait être susceptible d'invoquer l'article 21, paragraphe 1, sous a), de la directive 77/388, car la désignation d'un redevable dérogatoire découle de celle d'un assujetti dérogatoire.
- 68 d) À titre liminaire, la chambre de renvoi indique qu'à cet égard, il ne devrait pas être possible d'interpréter le droit national de manière conforme à la directive [omissis] [Références à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)]. En effet, l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires prévoit expressément que la société organiquement liée est intégrée « à l'entreprise de l'entité faîtière », ce dont il résulte que l'entrepreneur à l'entreprise duquel la société organiquement liée est intégrée est l'entité faîtière.
- 69 6. En outre, dans le cadre de l'examen de la question de savoir si l'exigence nationale d'intégration sur le plan financier est nécessaire au sens des points 45 et 46 de l'arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, [omissis]), il est permis de douter, en droit de l'Union, du niveau de sévérité du critère qui doit être appliqué dans le cadre de l'examen du caractère nécessaire de la dérogation nationale. La troisième question préjudicielle se rapporte à cela.
- 70 a) Si la République fédérale d'Allemagne était habilitée à désigner, en dérogation au droit de l'Union, l'entité faîtière en tant qu'assujetti (réponse à la première question préjudicielle) ou si un particulier ne saurait invoquer la possible contrariété au droit de l'Union de l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (réponse à la deuxième question), il appartient à la chambre d'apprécier si le critère de l'intégration sur le plan financier est alors justifié également pour prévenir les abus ainsi que la fraude ou l'évasion fiscales, bien que l'entité faîtière, dans le contexte de l'obligation qui lui incombe de verser la taxe pour la société organiquement liée, puisse faire valoir ses droits également en formant un recours contre cette société.
- 71 **[Or. 20]** b) La réponse est affirmative ou négative selon qu'il y a lieu d'appliquer un critère strict ou large.
- 72 aa) Ainsi que l'a déjà exposé la chambre de renvoi [voir ci-dessus sous IV.A.2.a)], la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) considère que la circonstance relative au rapport d'autorité et de subordination, outre les considérations tenant à la sécurité juridique et celles tenant à la simplification administrative ou à éviter des tâches administratives dans l'économie, est nécessaire et appropriée pour atteindre les objectifs visant à prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales, afin que l'entité faîtière, en tant qu'assujetti, puisse assumer ses obligations fiscales qui en résultent. Si elle ne peut pas imposer sa volonté auprès de la société organiquement liée, il est envisageable que celle-ci ne lui mette pas à disposition les informations nécessaires à cet effet ou la TVA qu'elle a perçue. Dans une approche large, cela pourrait justifier la réglementation allemande.

- 73 bb) Il est cependant signalé dans la doctrine allemande qu'à cet égard, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) néglige à tort le fait que l'entité faîtière peut faire valoir en justice ses droits contre la société organiquement liée [omissis] [Références à la doctrine].
- 74 cc) Ainsi, en droit civil national, l'entité faîtière dispose d'un droit de compensation financière à l'égard de la société organiquement liée (et, le cas échéant, la société organiquement liée dispose également d'un tel droit à l'égard de l'entité faîtière), de sorte que, dans les rapports internes qui existent au sein de l'unité fiscale, la charge fiscale doit être supportée par le participant à l'entité fiscale dont le chiffre d'affaires a généré la taxe sur le chiffre d'affaires à verser [omissis] [omissis] [Références à la jurisprudence du Bundesgerichtshof (Cour fédérale de justice) et du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)]. C'est pour cette raison que, dans une approche stricte, la réglementation pourrait ne pas être nécessaire.
- 75 c) La chambre de renvoi ne méconnaît pas le fait que c'est aux juridictions nationales que la Cour, dans l'arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schifffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, [omissis]), a imposé l'examen à effectuer. La chambre de renvoi ne pourra cependant procéder avec certitude au regard du droit de l'Union à l'examen qui lui revient que lorsqu'il aura été décidé quel critère il y a lieu d'appliquer dans le cadre de l'examen de la nécessité. **[Or. 21]**
- 76 aa) Dans l'arrêt du 25 avril 2013, Commission/Suède (C-480/10, EU:C:2013:263, [omissis]), la Cour a dû, dans le cadre d'une procédure de manquement, procéder dans une certaine mesure elle-même à cet examen. Cependant, dans cette affaire, pour des raisons procédurales, il lui a suffi d'énoncer que la Commission n'avait pas démontré de manière convaincante que, au regard de la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, la mesure adoptée par le royaume de Suède n'était pas fondée. Cela pourrait plaider en faveur d'une acception très large de la prérogative de dérogation des États membres.
- 77 bb) Pour le reste cependant, la Cour se fonde dans une jurisprudence constante, dans le cadre du principe de proportionnalité, s'agissant du contrôle des actes de l'Union ou des États membres, sur le point de savoir si une réglementation va au-delà de ce qui est (obligatoirement) nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi (voir, notamment, arrêts du 23 novembre 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, [omissis], point 25, du 14 décembre 2017, Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, [omissis], point 44, du 20 mars 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, [omissis], points 46 et suivants, ainsi que 52, du 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, [omissis], point 33, et du 8 mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, [omissis], points 26 et 27). Cela pourrait plaider en faveur d'appliquer à l'égard du caractère nécessaire des exigences assez strictes à très strictes.

- 78 cc) Il convient cependant éventuellement de tenir compte du fait que l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la directive 77/388 constitue une exception au principe prévu à l'article 4, paragraphe 1, de cette directive. Les contre-exceptions qui, en dérogation à l'exception, conduisent à la règle générale doivent être, également s'agissant de l'article 4 de ladite directive, interprétées de manière non pas stricte, mais large (voir arrêts du 16 septembre 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, [omissis], point 60, et du 4 juin 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, EU:C:2009:345, [omissis], points 67 et 68), ce qui, une nouvelle fois, plaide en faveur d'un examen plutôt large du caractère nécessaire.
- 79 dd) De surcroît, la question de savoir dans quelle mesure il peut être tenu compte, dans le cadre de l'examen, du principe de la sécurité juridique ou de l'objectif de la simplification administrative, requiert un éclaircissement.
- 80 1) La Cour n'a pas mentionné ces principes juridiques généraux, au point 46 de son arrêt du 16 juillet 2015, *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt* (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, [omissis]) ; il s'ajoute à cela qu'en droit national, l'unité fiscale vise non pas à la simplification administrative, mais **[Or. 22]** « à éviter un travail administratif inutile dans l'économie » [omissis] [Références à la doctrine].
- 81 2) En outre, indépendamment de ces considérations, la chambre de renvoi est encline à considérer que le principe juridique général de la sécurité juridique et l'objectif poursuivi par l'unité fiscale (qu'il s'agisse de la simplification administrative ou d'« éviter un travail administratif inutile dans l'économie ») ne sauraient justifier par principe d'imposer à l'intégration des exigences de fond. En effet, si, par exemple, pour retenir une intégration sur le plan financier, il n'était plus exigé de majorité des droits de vote mais qu'il était considéré qu'une participation majoritaire est suffisante, cette caractéristique pourrait être constatée avec au moins autant de sécurité juridique que celle relative à une majorité des droits de vote. Une simplification administrative ou l'objectif d'« éviter un travail administratif inutile dans l'économie » apparaîtraient de la même façon. Il en irait de même si une unité fiscale entre sociétés sœurs était autorisée, en considérant par exemple qu'il est suffisant qu'un tiers possède une participation majoritaire dans les deux sociétés. Cela également pourrait être constaté avec sécurité juridique et conduirait à des simplifications. Par conséquent, un maintien de l'exigence de l'intégration sur les plans financier, économique, et de l'organisation [n'est] en tout état de cause pas [justifié] par ces principes juridiques généraux et ces objectifs.
- 82 ee) La question qu'il incombe à la chambre de renvoi d'examiner, qui est de savoir si, pour prévenir les abus ainsi que la fraude ou l'évasion fiscales, il est nécessaire d'exiger, dans le cadre de l'intégration sur le plan financier, que l'entité faitière possède non seulement une participation majoritaire, mais également une majorité des droits de vote dans la société organiquement liée, ne peut par conséquent pas encore être examinée par cette chambre avec certitude au regard

du droit de l'Union sans disposer d'une précision supplémentaire portant sur ce droit, qu'il revient à la Cour de fournir.

- 83 B. La question préjudicielle relative à l'article 4, paragraphe 1, et à l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la directive 77/388

Il apparaît cependant nécessaire à la chambre de renvoi de présenter une question préjudicielle supplémentaire relative à l'article 4, paragraphe 1, et à l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la directive 77/388 ; en effet, l'approche adoptée au niveau national quant à la motivation de l'unité fiscale se rattache, sur le plan des concepts, sur le plan de son économie générale et sur le plan historique, à la caractéristique de l'indépendance ; elle pourrait par conséquent également être justifiée, en tant qu'interprétation licite ou catégorisation, par l'article 4, paragraphe 1, ou par l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la directive 77/388. Il en découle la quatrième question préjudicielle, qui est présentée tout à fait indépendamment des trois premières questions préjudicielles.

- 84 **[Or. 23]** 1. L'unité fiscale du droit allemand a initialement été développée de manière prétorienne par le Reichsfinanzhof (Cour des finances de l'Empire).

- 85 a) Elle était fondée sur l'hypothèse, qui existe encore actuellement au niveau conceptuel dans le droit national de la République d'Autriche, selon laquelle la société organiquement liée ne possède « pas de volonté propre ». Une activité commerciale revêt un caractère non indépendant « lorsque la personne exerçant l'activité » se trouve « dans la sphère économique de l'entreprise commerciale d'une autre personne en accomplissant sa volonté commerciale sous la direction de cette autre personne » [omissis] [Développements renvoyant à la jurisprudence du Reichsfinanzhof (Cour des finances de l'Empire)].

- 86 b) La jurisprudence n'a été codifiée par le législateur allemand qu'en 1934, d'abord à l'article 2, paragraphe 2, point 2, de la loi de 1934 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires [omissis], en ce sens qu'une activité est exercée de manière non indépendante lorsqu'une personne morale est subordonnée à la volonté [d'un entrepreneur] dans une mesure telle qu'elle ne possède pas de volonté propre. L'article 17 des Umsatzsteuer-Durchführungsbestimmungen (dispositions d'application en matière de taxe sur le chiffre d'affaires) [omissis] a en outre établi quelques années plus tard qu'une personne morale ne possède pas de volonté propre lorsque l'architecture globale des liens effectifs montre qu'elle est intégrée sur les plans financier, économique et de l'organisation à l'entreprise dominante. Les développements du droit qui ont suivi sont exposés dans la section II. de la présente ordonnance.

- 87 2. La chambre de renvoi considère que la motivation donnée à l'origine par le Reichsfinanzhof (Cour des finances de l'Empire) s'agissant du défaut d'indépendance en l'absence de « volonté propre » présente de nets parallèles avec les considérations auxquelles la Cour a fait appel dans les arrêts du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, [omissis],

- points 30 et suivants) et du 29 octobre 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, [omissis], points 60, 63 et 67) dans le cadre de l'examen du caractère non indépendant, arrêts rendus postérieurement aux ordonnances de renvoi dans [omissis] [les affaires C-108/14 et C-109/14] et à l'arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, [omissis]).
- 88 **[Or. 24]** a) Dans les arrêts en cause, la Cour s'est fondée sur l'existence d'un rapport de subordination (voir arrêt du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, [omissis], points 30, 34 et 36) ainsi que sur un lien organique (arrêt du 29 octobre 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, [omissis], point 67).
- 89 b) Il est question d'une « subordination » également dans le cadre de l'examen de la question de savoir si une personne physique est indépendante au sens de l'article 4, paragraphe 1, et de l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la directive 77/388 (voir arrêts du 27 janvier 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, [omissis], point 18, du 18 octobre 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, [omissis], points 18 et 19, et du 13 juin 2019, IO, TVA – Activité de membre d'un conseil de surveillance, C-420/18, EU:C:2019:490, [omissis], point 32 ainsi que points 38 et 39).
- 90 c) La Cour procède de manière comparable lorsqu'elle examine la question de savoir si une succursale doit être considérée comme « un seul et même » assujetti (voir arrêts du 23 mars 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, [omissis], point 33 ainsi que points 25 et 26, du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, [omissis], point 23 ainsi que points 25 et 26, du 7 août 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, [omissis], point 41, et du 24 janvier 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, [omissis], point 35). En outre, cet examen a déjà été effectué dans le contexte de la question de l'indépendance juridique (voir arrêt du 20 février 1997, DFDS, C-260/95, EU:C:1997:77, [omissis], points 25 et 26).
- 91 3. La chambre de renvoi considère, à la lumière de l'arrêt du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, [omissis], point 35), qu'il n'est en tout état de cause pas exclu que la justification, en droit de l'Union, des critères (très stricts) de la subordination établis par l'Allemagne aux fins de l'existence d'une unité fiscale, puisse être trouvée non pas à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la directive 77/388, ainsi que le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) l'avait considéré jusqu'à présent, mais à l'article 4, paragraphe 1, et à l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de cette directive. Il est possible que l'article 4, paragraphe 1, ou l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la directive 77/388 autorisent l'Allemagne à considérer que, ainsi que le prévoit le libellé de l'article 2, paragraphe 2, point 2, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, la société organiquement liée, compte tenu de sa subordination à l'entité faitière, n'est pas indépendante au sens de l'article 4, paragraphe 1, de cette directive. C'est alors également à juste titre que l'Allemagne a désigné

l'entité faîtière comme étant le (seul) assujetti au sens de l'article 4, paragraphe 1, de ladite directive.

- 92 a) La chambre saisie considère que l'ancien article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de la loi allemande de 1951 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (et l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de la loi autrichienne relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, qui est encore aujourd'hui en vigueur) **[Or. 25]** est compatible, dans ses éléments constitutifs et sa conséquence juridique, avec le droit de l'Union : une personne qui ne possède pas de « volonté propre » n'est pas indépendante au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la directive 77/388 (et n'est donc pas un assujetti), car elle se trouve dans un rapport de subordination par rapport à une personne située au niveau supérieur (voir, également, article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la directive 77/388, ainsi que la jurisprudence de la Cour exposée sous IV.B.2.). C'est pourquoi, selon la chambre de renvoi, les États membres sont en droit de considérer que les personnes qui ne disposent pas d'une volonté propre et qui, pour cette raison, se trouvent dans un rapport de subordination, ne sont, en l'absence d'indépendance, pas des assujettis, mais doivent attribuer le chiffre d'affaires réalisé à la personne située au niveau supérieur. **[Or. 26]**
- 93 b) La chambre de renvoi considère que la question qui suscite des doutes au regard du droit de l'Union est celle de savoir si, sur ce fondement, les États membres sont habilités à préciser par catégorisation les cas dans lesquels il y a lieu de considérer typiquement qu'une personne ne dispose pas « de volonté propre » et, pour cette raison, n'est pas indépendante au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la directive 77/388. Cette voie est actuellement empruntée par l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de la loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (et, de manière plus transparente encore, par l'article 2, paragraphe 2, point 2, deuxième phrase, de la loi autrichienne relative à la taxe sur le chiffre d'affaires).
- 94 c) Le droit constitutionnel allemand accorde au législateur national une telle prérogative de catégorisation, dès lors que, en règle générale, les lois fiscales concernent des opérations de masse de la vie économique. [omissis] [Développements]
- 95 d) De même, la Cour a admis la légitimité de l'objectif consistant, pour un législateur, à établir des règles générales susceptibles d'être facilement appliquées par les opérateurs économiques et aisément contrôlées par les autorités nationales compétentes, même si celles-ci ont pour corollaire une certaine imprécision (voir arrêts du 24 février 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, [omissis], points 35 et 36, et du 7 mars 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, [omissis], points 57 et suivants ainsi que point 60). Dès lors que la détermination de la qualité d'assujetti constitue une réglementation susceptible de comporter des charges financières, les intéressés doivent être en mesure de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qu'elle leur impose avant de conclure une transaction (voir arrêts du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, [omissis], point 72, et du

27 septembre 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, [omissis], point 48).
[Or. 27]

- 96 e) Par conséquent, la catégorisation de l'absence d'indépendance établie par l'Allemagne pourrait être licite au regard du droit de l'Union. En effet, si les juridictions allemandes procédaient, sans se fonder sur des éléments constitutifs définis par la loi et interprétés par la jurisprudence, à l'examen, requis sur le fondement de l'article 4, paragraphe 1, de la directive 77/388, de la question de savoir si une personne morale ou un groupement de personnes (doté ou non de la personnalité morale) ne possèdent pas de volonté propre et si, par conséquent, l'architecture globale des liens montre qu'ils ne sont pas indépendants, cela pourrait être de nature à laisser les personnes concernées dans l'incertitude quant à leurs obligations fiscales.
- 97 f) La chambre de renvoi ne méconnaît pas le fait que la caractéristique de l'indépendance qui figure à l'article 4, paragraphe 1, de la directive 77/388 constitue une notion de droit de l'Union, ce qui soulève la question de savoir si le législateur national lui aussi dispose d'une éventuelle prérogative de catégorisation. En outre, l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de cette directive pourrait exclure de catégoriser, au niveau national, la notion d'indépendance de manière plus poussée ou dérogatoire. La catégorisation allemande pourrait cependant également respecter les limites applicables à cet égard, dès lors que, en vertu de la jurisprudence de la Cour (voir sous IV.B.2.), le rapport de subordination est également pertinent en droit de l'Union pour la question de l'indépendance ; en effet, une subordination constitue l'indice de l'absence d'indépendance.
- 98 g) Une interprétation de la législation faite dans son contexte pourrait plaider en faveur de cette position ; en effet, l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la directive 77/388, qui ne contient pas d'option pour les États membres et qui vise également d'« autres personnes » ainsi que « tout autre rapport juridique », se fonde également sur « des liens de subordinations ». Cela pourrait constituer l'expression d'un principe général du droit qui, en vertu de la jurisprudence de la Cour (voir sous IV.B.2.), vaut également lorsque la personne située au niveau supérieur n'est pas un « employeur ». Dans le passé, la jurisprudence du Reichsfinanzhof (Cour des finances de l'Empire) et du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a considéré, conformément à ce qui précède, que, lorsque les conditions de l'intégration sont réunies, les groupements de personnes peuvent déjà également être considérés, par l'intermédiaire de l'article 2, paragraphe 2, point 1, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, comme non indépendants [omissis] [Références à la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances)].
- 99 De surcroît, l'interprétation historique pourrait plaider en faveur de cette position : il pourrait résulter de l'annexe A, 2., Ad article 4, de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires -

Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303) [Or. 28] que l'unité fiscale, en tout état de cause sous l'empire de cette directive, constituait un cas d'absence d'indépendance. Lorsque ladite directive a été adoptée, de l'avis de la Commission, il ne semblait pas y avoir d'inconvénients majeurs si certains États membres « continuaient » à considérer l'unité fiscale comme un seul assujetti [Proposition d'une deuxième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires concernant la structure et les modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (présentée par la Commission au Conseil) (COM/1965/0144 final, p. 7 et 8, Ad article 2)]. Il semble que l'annexe A de la directive 67/228/CEE dans son ensemble ait en particulier servi à donner une légitimité, en droit de l'Union, au régime allemand de l'unité fiscale afin que l'Allemagne soit en droit de le conserver sans le modifier. Cela pourrait encore être pertinent même aujourd'hui.

- 100 Enfin, l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la directive 77/388 ne s'oppose pas à cette interprétation ; en particulier, la réglementation ne perd pas son objectif : entre la taxation moderne du groupe qui y est prévue (taxation sur le chiffre d'affaires en commun des membres du groupe situés sur le même plan) et l'unité fiscale allemande, il existe, comme indiqué, tant au niveau des éléments constitutifs que de la technique qui s'applique aux conséquences juridiques, des différences notoires à un point tel qu'il apparaît judicieux de donner aux États membres la faculté d'introduire par voie d'option cette taxation moderne du groupe, sans leur interdire en parallèle de procéder à une catégorisation de la caractéristique tenant à l'indépendance.
- 101 C. Caractère décisif des questions préjudicielles pour la solution du litige
- 102 Toutes les questions préjudicielles sont décisives pour la solution du litige.
- 103 1. La chambre a besoin des réponses aux première, deuxième et troisième questions, afin de procéder à l'examen qui lui incombe au titre du point 46 de l'arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, [omissis], points 44 et 45). Si le contenu de l'intégration sur le plan financier tel qu'il est défini jusqu'à présent n'était pas justifié, il y aurait lieu de rejeter le recours en « Revision ». Si tel n'est pas le cas, le recours en « Revision » est fondé et il y a lieu de rejeter le recours sur le fondement du droit national.
- 104 2. La chambre a besoin de la réponse à la quatrième question afin de pouvoir examiner avec certitude au regard du droit de l'Union si l'unité fiscale allemande peut être justifiée, de manière alternative, par l'article 4, paragraphe 1, de la directive 77/388 (le cas échéant, lu conjointement avec l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de cette directive). Si cette justification alternative existait, le recours en « Revision » serait fondé et il y aurait lieu de rejeter le recours, indépendamment des réponses aux première, deuxième et troisième questions,

sans examiner [Or. 29] le critère de la nécessité de prévenir les abus et la fraude ou l'évasion fiscales.

105 D. Fondement juridique de la saisine de la Cour, décisions accessoires

106 1. Le fondement juridique de la saisine de la Cour est l'article 267, paragraphe 3, TFUE.

107 [omissis] [Suspension de la procédure].

DOCUMENT DE TRAVAIL