

Cauza C-141/20**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

23 martie 2020

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data deciziei de trimitere:

11 decembrie 2019

Pârât și recurent:

Finanzamt Kiel

Reclamantă și intimată în recurs:

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

Obiectul procedurii principale

Impozitul pe cifra de afaceri – Directiva 77/388 – Competența unui stat membru de a deroga de la efectul juridic prevăzut la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Directiva 77/388 – Posibilitatea particularilor de a invoca neconformitatea cu dreptul Uniunii a consecințelor juridice naționale – Criteriul care trebuie utilizat în aprecierea necesității derogării naționale – Competența statelor membre de a întemeia o asemenea derogare pe articolul 4 alineatul (1) sau alineatul (4) primul paragraf din Directiva 77/388

Obiectul și temeiul trimiterii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebările preliminare

- 1) Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf coroborat cu articolul 21 punctul 1 litera (a) și cu punctul 3 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din

- 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (Directiva 77/388/CEE) trebuie să fie interpretate în sensul că permit unui stat membru să desemneze ca persoană impozabilă în locul grupului TVA (al unității fiscale) un membru al grupului TVA (organizația-umbrelă)?
- 2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare: Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf coroborat cu punctul 21 alineatul 1 litera (a) și punctul 3 din Directiva 77/388/CEE pot fi invocate în această privință?
 - 3) Atunci când este efectuată aprecierea prevăzută la punctul 46 din Hotărârea Larentia + Minerva pronunțată de Curtea de Justiție la 16 iulie 2015 în cauzele C-108/14 și C-109/14 (EU:C:2015:496, punctul 44 și urm.) privind aspectul dacă cerința integrării financiare prevăzută la articolul 2 alineatul (2) punctul 2 prima teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri [Umsatzsteuergesetz] constituie o măsură permisă, care este necesară și adecvată pentru realizarea obiectivelor de prevenire a practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale, trebuie utilizat un criteriu mai strict sau unul mai generos?
 - 4) Dispozițiile prevăzute la articolul 4 alineatul (1) și alineatul (4) primul paragraf din Directiva 77/388/CEE trebuie interpretat în sensul că: 1) interpretarea Directiva 77/388/CEE trebuie să fie interpretate în sensul că permit unui stat membru să considere, prin standardizare, că o persoană nu este independentă în sensul articolului 4 alineatul (1) din Directiva 77/388/CEE, în cazul în care această persoană este integrată din punct de vedere financiar, economic și organizațional în întreprinderea unui alt întreprinzător (organizație-umbrelă), astfel încât organizația-umbrelă își poate pune în aplicare voința față de această persoană, împiedicând astfel formarea unei voințe diferite a persoanei?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

A doua directivă 67/228/CEE a Consiliului din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Structură și modalități de aplicare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 71, p. 1303) – în special, anexa A, punctul 2

A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „Directiva 77/388”).

Dispozițiile naționale invocate

Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”), în special articolul 2

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii

- 1 Părțile sunt în dezacord cu privire la aspectul dacă, în anul 2005 (anul în litigiu), exista o unitate fiscală în sensul dreptului privind TVA-ul între A, în calitate de organizație-umbrelă și reclamantă, în calitate de sucursală a acesteia.
- 2 Reclamanta este o societate cu răspundere limitată. Asociații acesteia sunt A (în proporție de 51 %) și C e. V. [eingetragener Verein, asociație înregistrată] (în proporție de 49 %). A este un organism de drept public. C e. V. este o asociație înregistrată. În anul în litigiu, administrator unic al reclamantei era E, care era în același timp asociat unic al lui A și director executiv membru în consiliul de administrație al lui C e. V.
- 3 În cadrul unui control la fața locului la reclamantă, pârâtul a concluzionat că, în anul în litigiu, între aceasta și A nu exista o unitate fiscală, întrucât ar fi lipsit o integrare financiară a reclamantei în întreprinderea lui A. Deși A deținea o participație majoritară de 51 % din capitalul social al reclamantei, acesta nu ar fi dispus însă, ca urmare a reglementărilor din contractul de asociere, de majoritatea drepturilor de vot și, prin urmare, nu ar fi fost în măsură să impună decizii reclamantei.
- 4 Ca urmare, Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) a admis acțiunea formulată. Împotriva acestei decizii se îndreaptă recursul formulat de pârât la instanța de trimitere.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

Apreciere în temeiul dreptului național

- 5 În temeiul dreptului național, cererea de recurs ar fi întemeiată, întrucât nu există integrarea financiară necesară în temeiul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 prima teză din UStG pentru existența unei unități fiscale, sub forma unei majorități a drepturilor de vot.

Cu privire la întrebările preliminare

Întrebări preliminare referitoare la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Directiva 77/388

- 6 La punctul 2) din dispozitivul Hotărârii Larentia + Minerva (EU:C:2015:496), Curtea de Justiție a statuat că articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Directiva 77/388 trebuie interpretat 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 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 această cerință constituie o măsură necesară și adecvată 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.
- 7 Din punctul de vedere al instanței de trimitere, ridică îndoieli aspectul dacă – și, în caz afirmativ, în ce condiții – un stat membru poate deroga de la consecințele juridice impuse la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Directiva 77/388. Acest aspect conduce la **prima întrebare preliminară**.
- 8 În temeiul raționamentului Curții de la punctele 41 și 42 din Hotărârea Larentia + Minerva (EU:C:2015:496), este posibil ca, în cursul anului în litigiu, să fi fost admisibilă, prin derogare de la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Directiva 77/388, o dispoziție derogatorie referitoare la o altă persoană impozabilă decât grupul TVA, pentru prevenirea practicilor sau comportamentelor abuzive și pentru combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale.
- 9 Împotriva acestei posibilități ar putea pleda Hotărârea Skandia America (Statele Unite) din 17 septembrie 2014, C-7/13 (EU:C:2014:2225), potrivit căreia TVA-ul este datorat de grupul TVA, în cazul în care există un astfel de grup, precum și punctul 20 din Hotărârea Ampliscientifica și Amplifin din 22 mai 2008, C-162/07 (EU:C:2008:301), potrivit căruia articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Directiva 77/388 presupune în mod obligatoriu ca dispoziția națională de transpunere să prevadă o persoană impozabilă unică.
- 10 În plus, articolul 21 alineatul 1 litera (a) din Directiva 77/388 s-ar putea opune competenței statelor membre de a desemna ca persoană obligată la plata taxei o altă persoană decât persoana impozabilă stabilită de dreptul Uniunii. O astfel de competență nu reiese din această dispoziție. Articolul 21 alineatul (3) din Directiva 77/388 permite numai desemnarea altor persoane ca debitori în solidar.
- 11 De asemenea, nu este clar în ce măsură ar servi la combaterea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori la prevenirea fraudei sau a evaziunii fiscale ca, în locul grupului TVA, să fie considerat debitor fiscal un membru al grupului. Este, așadar, neclar dacă această justificare permite o derogare.

- 12 Dacă, în urma răspunsului Curții la prima întrebare preliminară, dreptul Uniunii s-ar opune posibilității ca un stat membru să desemneze ca persoană impozabilă, în locul grupului TVA, un membru al grupului, instanța de trimitere are, în continuare, îndoieli cu privire la posibilitatea unui particular de a invoca neconformitatea consecințelor juridice naționale cu dreptul Uniunii. Acest aspect conduce la cea de **a doua întrebare preliminară**.
- 13 Împotriva unui asemenea drept pledează faptul că, la punctul 3) din dispozitivul Hotărârii sale, Larentia + Minerva (EU:C:2015:496), Curtea de Justiție a statuat că articolul 4 alineatul (4) din Directiva 77/388 nu poate fi considerat ca având un efect direct, care să permită persoanelor impozabile să îi invoce beneficiul împotriva statului membru din care fac parte, în cazul în care legislația acestuia nu ar fi compatibilă cu dispoziția menționată și nu ar putea fi interpretată într-o manieră conformă cu aceasta.
- 14 Cu toate acestea, altceva ar putea să rezulte din punctul 20 din Hotărârea Ampliscientifica și Amplifin (EU:C:2008:301) (a se vedea punctul 9 de mai sus).
- 15 În plus, particularii ar putea eventual să se prevaleze de articolul 21 alineatul 1 litera (a) din Directiva 77/388, întrucât din stabilirea unei persoane impozabile exceptate rezultă stabilirea unui debitor fiscal exceptat.
- 16 În plus, în cadrul examinării necesității condiției naționale privind integrarea financiară în sensul punctului 45 și următoarelor din Hotărârea Larentia + Minerva (EU:C:2015:496), ridică îndoieli, din punctul de vedere al dreptului Uniunii, gradul de strictețe al criteriului care trebuie utilizat în aprecierea necesității derogării naționale. La acest aspect se referă **a treia întrebare preliminară**.
- 17 Astfel, în temeiul dreptului național, organizația-umbrelă își poate valorifica drepturile în legătură cu obligația de plată a impozitului pentru sucursală prin intermediul unei acțiuni în justiție îndreptate împotriva acestei din urmă societăți. Acesta este motivul pentru care, potrivit unei abordări stricte, reglementarea națională nu ar putea fi necesară.
- 18 Instanța de trimitere înțelege faptul că, la punctul 46 din Hotărârea Larentia + Minerva (EU:C:2015:496), Curtea de Justiție a impus instanțelor naționale efectuarea examinării. Cu toate acestea, instanța de trimitere nu poate efectua examinarea care îi revine decât în momentul în care se va stabili care este criteriul care trebuie utilizat în vederea examinării necesității.
- 19 În Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia, C-480/10 (EU:C:2013:263), Curtea a considerat că Comisia nu demonstrase în mod convingător că măsura adoptată de Regatul Suediei nu era justificată în raport cu combaterea fraudei și a evaziunii fiscale. Aceasta ar putea milita în favoarea unei concepții foarte generoase a posibilității de derogare de care dispun statele membre.

- 20 Pe de altă parte, într-o jurisprudență constantă, în cadrul principiului proporționalității, Curtea condiționează, totuși, controlul actelor Uniunii sau ale statelor membre de aspectul dacă o reglementare depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit (a se vedea, de exemplu, Hotărârea din 23 noiembrie 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, punctul 25; Hotărârea din 14 decembrie 2017, Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, punctul 44; Hotărârea din 20 martie 2018, Menci, C-524 C-524/15, EU:C:2018:197, punctul 46 și urm. și punctul 52), Hotărârea din 8 mai 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punctul 33; Hotărârea din 8 mai 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, punctele 26 și 27). Aceasta ar putea milita în favoarea unor cerințe în ceea ce privește necesitatea mai degrabă stricte sau foarte stricte.
- 21 Cu toate acestea, ar trebui, eventual, să se țină seama de faptul că articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Directiva 77/388 constituie o derogare de la principiul enunțat la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 77/388. Excepțiile de la aceasta, care, prin derogare de la excepție, restabilesc regula generală, trebuie să fie interpretate, de asemenea în ceea ce privește articolul 4 din Directiva 77/388, nu în sens restrictiv, ci în sens larg (a se vedea Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții, C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 60; Hotărârea din 4 iunie 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, punctul 67 și urm.), fapt care militează, la rândul său, în favoarea unei examinări mai degrabă generoase a necesității.
- 22 În plus, este necesar să se stabilească în ce măsură pot fi luate în considerare în analiză principiul securității juridice sau obiectivul simplificării administrative. Curtea nu le-a menționat la punctul 46 din Hotărârea Larentia + Minerva (EU:C:2015:496); la aceasta se adaugă faptul că unitatea fiscală prevăzută de dreptul național nu urmărește simplificarea administrativă, ci să evite o muncă administrativă inutilă în economie.
- 23 Pe de altă parte, instanța de trimitere tinde să considere că principiul securității juridice, precum și obiectivul unității fiscale nu pot justifica, de fapt, cerințe de fond privind integrarea. Astfel, de exemplu, dacă, pentru o integrare financiară, nu s-ar cere o majoritate a drepturilor de vot, ci numai o majoritate a părților sociale, această caracteristică ar fi cel puțin la fel de legitim identificabilă ca o majoritate a drepturilor de vot. Simplificarea administrativă, respectiv evitarea unei munci administrative inutile în economie ar interveni în același mod.

Întrebare preliminară referitoare la articolul 4 alineatul (1) și alineatul (4) primul paragraf din Directiva 77/388

- 24 Instanța de trimitere consideră necesar să adreseze o altă întrebare preliminară referitoare la articolul 4 alineatul (1) și alineatul (4) primul paragraf din Directiva 77/388, întrucât abordarea națională pe care se întemeiază unitatea fiscală este bazată din punct de vedere conceptual, sistematic și istoric pe caracteristica independenței și ar putea fi, așadar, justificată ca fiind o interpretare admisibilă, respectiv o standardizare a articolului 4 alineatul (1) sau a alineatului (4) primul

paragraf din Directiva 77/388. De aici rezultă cea de **a patra întrebare preliminară**, care este adresată în totală independență în raport cu primele trei întrebări preliminare.

- 25 Unitatea fiscală germană se întemeia inițial pe prezumția că sucursala nu avea „voință proprie”. Justificarea inițială întemeiată pe lipsa independenței în lipsa unei „voințe proprii” prezintă, din punctul de vedere al instanței de trimitere, o clară analogie cu raționamentul urmat de Curte în examinarea independenței în Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław, C-276/14 (EU:C:2015:635, punctul 30 și urm.) și în Hotărârea din 29 octombrie 2015, Saudacor, C-174/14 (EU:C:2015:733, punctele 60, 63 și 67). În aceste hotărâri, Curtea a avut în vedere existența unei relații de subordonare (a se vedea Hotărârea Gmina Wrocław, C-276/14 (EU:C:2015:635, punctele 33, 34 și 36), precum și existența unei legături organice (Hotărârea Saudacor, C-174/14, EU:C:2015:733, punctul 67).
- 26 Și cu ocazia aprecierii aspectului dacă o persoană fizică este independentă în sensul articolului 4 alineatul (1) și alineatul (4) primul paragraf din Directiva 77/388 este vorba despre o „subordonare” (a se vedea Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punctul 18, Hotărârea din 18 octombrie 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, punctul 18 și urm. Și Hotărârea din 13 iunie 2019, IO, C-420/18, EU:C:2019:490, punctul 32 și punctul 38 și urm.).
- 27 Ținând seama de Hotărârea Gmina Wrocław (EU:C:2015:635, punctul 35), nu este exclus, din punctul de vedere al instanței de trimitere, ca justificarea, din perspectiva dreptului Uniunii, a criteriilor (foarte stricte) de subordonare, stabilite de Germania pentru existența unei unități fiscale să nu se regăsească la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Directiva 77/388, ci la articolul 4 alineatul (1) și la articolul 4 alineatul (4) primul paragraf din această directivă. Este posibil ca articolul 4 alineatul (1) sau articolul 4 alineatul (4) primul paragraf din directiva menționată să permită ca Germania să considere sucursala, din cauza subordonării în raport cu organizația-umbrelă – astfel cum prevede articolul 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG – ca nefiind independentă în sensul articolului 4 alineatul (1) din această directivă.
- 28 În această privință, există îndoieli că statele membre pot stabili în ce situații este normal să se considere că o persoană „nu are voință proprie” și, prin urmare, nu este independentă în sensul articolului 4 alineatul (1) din Directiva 77/388. O astfel de situație este cea de la articolul 2 alineatul (2) punctul 2 prima teză din actuala lege germană privind impozitul pe cifra de afaceri (UStG).
- 29 Curtea a recunoscut că stabilirea unor reguli generale, care pot fi aplicate cu ușurință de operatorii economici și care pot fi ușor controlate de autoritățile naționale competente constituie un obiectiv legitim pentru un legiuitor, chiar dacă aceste reguli sunt însoțite de o anumită imprecizie (a se vedea Hotărârea din 24 februarie 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punctele 35 și 36, precum și

Hotărârea din 7 martie 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, punctul 57 și urm. și punctul 60). Întrucât definirea persoanei impozabile este o reglementare care poate presupune sarcini financiare, persoanele vizate trebuie să fie în măsură să cunoască cu exactitate întinderea obligațiilor care le sunt impuse înainte de a încheia o tranzacție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 72, precum și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 48).

- 30 Standardizarea lipsei de autonomie operată de Germania ar putea fi, așadar, admisibilă în raport cu dreptul Uniunii. Astfel, în cazul în care instanțele germane ar efectua examinarea – necesară în temeiul articolului 4 alineatul (1) din Directiva 77/388 – aspectului dacă o persoană juridică nu are voință proprie și, prin urmare, nu este autonomă în raport cu ansamblul raporturilor –, fără o corelare cu elemente definite de lege, acest lucru ar putea face ca persoanele care acționează să nu înțeleagă în mod clar care sunt obligațiile lor fiscale.
- 31 Instanța de trimitere recunoaște că criteriul independenței prevăzut la articolul 4 alineatul (1) din Directiva 77/388 este o noțiune de drept al Uniunii, ceea ce ridică problema dacă legiuitorului național îi revine o eventuală competență de standardizare.
- 32 Ar putea pleda în acest sens o interpretare sistematică, întrucât articolul 4 alineatul (4) primul paragraf din Directiva 77/388 face de asemenea referire la o „relație de subordonare”, iar subordonarea indică lipsa independenței. Aceasta ar putea exprima o concepție juridică generală.
- 33 Mai mult, interpretarea istorică ar putea pleda în acest sens: s-ar putea deduce din cuprinsul punctului 2 din anexa A la Directiva 67/228 [A doua directivă a Consiliului 67/228/CEE din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislației statelor membre privind impozitele pe cifra de afaceri – structuri și proceduri de aplicare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată, JO 71, p. 1303] că unitatea fiscală constituia un caz de lipsă de independență. Anexa A la Directiva 67/228 pare să fi servit, printre altele, la legitimarea în raport cu dreptul Uniunii a reglementării Germaniei în materie de integrare fiscală. Acest lucru ar putea fi încă relevant în prezent.
- 34 În sfârșit, articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Directiva 77/388 nu pledează împotriva acestei interpretări; în special, reglementarea nu își pierde obiectul: între impozitarea comună a membrilor unui grup TVA, prevăzută de aceasta, și unitatea fiscală germană există diferențe grave, atât în ceea ce privește elementele de fapt, cât și în ceea ce privește consecințele juridice.