

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

15 avril 2021 (\*)

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 9 – Assujettis – Article 11 – Faculté pour les États membres de considérer comme un seul assujetti des personnes indépendantes du point de vue juridique mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation ("groupement TVA") – Notion de "liens étroits sur le plan financier" – Réglementation nationale excluant de la possibilité d'être membre d'un groupement TVA les sociétés de personnes dont les associés, aux côtés de l'organe faîtière, ne sont pas uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtière – Sécurité juridique – Mesures de prévention de la fraude et de l'évasion fiscales – Proportionnalité – Neutralité de la TVA »

Dans l'affaire C-868/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Berlin-Brandenburg (tribunal des finances de Berlin-Brandebourg, Allemagne), par décision du 21 novembre 2019, parvenue à la Cour le 27 novembre 2019, dans la procédure

**M-GmbH**

contre

**Finanzamt für Körperschaften Berlin,**

LA COUR (septième chambre),

composée de M. A. Kumin, président de chambre, MM. T. von Danwitz et P. G. Xuereb (rapporteur), juges,

avocat général : M. G. Pitruzzella,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour M-GmbH, par M. D. Buß, Wirtschaftsprüfer et Steuerberater,
- pour le gouvernement allemand, par M. J. Möller et Mme S. Eisenberg, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M. L. Mantl et Mme N. Gossement, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

## **Arrêt**

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 11 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, ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M–GmbH, successeur universel de PD GmbH & Co. KG, au Finanzamt für Körperschaften Berlin (centre des finances publiques de Berlin – personnes morales, Allemagne) (ci-après le « centre des finances publiques ») au sujet de l'imposition de PD à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour le mois de décembre 2017.

### **Le cadre juridique**

#### ***Le droit de l'Union***

3 Les considérants 4 et 7 de la directive TVA énoncent :

« (4) La réalisation de l'objectif de l'instauration d'un marché intérieur suppose l'application, dans les États membres, de législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ne faussant pas les conditions de concurrence et n'entravant pas la libre circulation des marchandises et des services. Il est donc nécessaire de réaliser une harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires au moyen d'un système de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), ayant pour objet l'élimination, dans toute la mesure du possible, des facteurs qui sont susceptibles de fausser les conditions de concurrence, tant sur le plan national que sur le plan communautaire.

[...]

(7) Le système commun de TVA devrait, même si les taux et les exonérations ne sont pas complètement harmonisés, aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens que sur le territoire de chaque État membre les biens et les services semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution. »

4 Aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de cette directive :

« Est considéré comme “assujetti” quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme “activité économique” toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.

»

5 L'article 11 de ladite directive dispose :

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

Un État membre qui fait usage de la faculté prévue au premier alinéa peut prendre toutes mesures

utiles pour éviter que l'application de cette disposition rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles. »

### **Le droit allemand**

6 L'article 2 de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), du 21 février 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386, ci-après l'« UStG »), intitulé « Entrepreneur, entreprise », prévoit ce qui suit :

« (1) Est entrepreneur celui qui exerce d'une façon indépendante une activité industrielle, commerciale, artisanale ou professionnelle. L'entreprise comprend l'ensemble de l'activité industrielle, commerciale 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 un groupement de personnes n'exerce ses activités qu'à l'égard de ses membres.

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

[...]

2. lorsque l'architecture globale des liens effectifs montre qu'une personne morale est intégrée à l'entreprise de l'organe faîtière (unité fiscale) sur les plans financier, économique et de l'organisation. Les effets de l'affiliation se limitent aux prestations internes entre les branches de l'entreprise sises dans le pays. Ces branches doivent être traitées comme une seule entreprise. Si la direction de l'organe faîtière se trouve à l'étranger, la branche de l'entreprise la plus importante économiquement dans le pays est réputée être l'entrepreneur.

[...] »

7 L'article 709 du Bürgerliches Gesetzbuch (code civil), intitulé « Gestion conjointe », dispose, à son paragraphe 1 :

« Les associés sont conjointement responsables de la gestion des affaires de la société ; le consentement de l'ensemble des associés est requis pour chaque acte. »

8 L'article 119 du Handelsgesetzbuch (code de commerce), qui figure à la première section, intitulée « Sociétés en nom collectif », du deuxième livre de ce code, relatif aux « sociétés commerciales et sociétés en participation », énonce, à son paragraphe 1 :

« Pour les décisions des associés, le consentement de l'ensemble des associés appelés à concourir à leur adoption est requis. »

9 L'article 161 dudit code, qui figure à la deuxième section, intitulée « Sociétés en commandite », du deuxième livre du même code, prévoit, à son paragraphe 2 :

« Sauf disposition contraire dans la présente section, les dispositions applicables aux sociétés en nom collectif s'appliquent aux sociétés en commandite simple. »

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

10 PD a été constituée au cours de l'année 2010 sous la forme d'une société de personnes à responsabilité limitée en commandite. Depuis décembre 2017, A-GmbH en était l'associé commandité, tandis que la requérante au principal, D-GbR, ainsi que les personnes physiques C,

D et E en étaient les associés commanditaires.

11 Les statuts de PD prévoyaient que chaque associé dispose d'une voix, indépendamment du montant des apports obligatoires. Par dérogation, la requérante au principal possédait six voix. À l'exception de quelques décisions relatives à la composition du groupe des associés ainsi qu'aux modifications des statuts, qui devaient être prises à l'unanimité, toutes les décisions de PD étaient adoptées à la majorité simple.

12 À partir du mois de décembre 2017, A et la requérante au principal ont agi par la voix du même gérant.

13 Il ressort de la décision de renvoi que PD était intégrée à la requérante au principal sur les plans économique et organisationnel, l'une et l'autre se rendant mutuellement de nombreux services.

14 À partir du mois de décembre 2017, PD a considéré qu'elle était également intégrée sur le plan financier à la requérante au principal et qu'elle formait avec celle-ci une unité fiscale, au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG, qui vise à mettre en œuvre, en droit allemand, la possibilité, prévue à l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA, de considérer comme un seul assujetti les personnes qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. Dans ces conditions, estimant que la TVA était à la charge de la requérante au principal, PD n'a pas présenté de déclaration provisoire de TVA pour ce mois.

15 Par décision du 9 mai 2018, le centre des finances publiques a fixé un montant provisoire de TVA à la charge de PD pour le mois de décembre 2017. Le centre des finances publiques a également imposé une majoration de retard.

16 La réclamation introduite par PD contre cette décision a été rejetée.

17 La requérante au principal a introduit un recours auprès du Finanzgericht Berlin-Brandenburg (tribunal des finances de Berlin-Brandebourg, Allemagne).

18 Dans le cadre de son recours, la requérante au principal soutient qu'une unité fiscale, au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG, existait entre PD et elle-même au mois de décembre 2017. En effet, au-delà de leur intégration sur les plans économique et organisationnel, ces sociétés auraient été également intégrées sur le plan financier, contrairement à ce qu'a affirmé le centre des finances publiques. Par conséquent, l'ensemble du chiffre d'affaires et des taxes versées en amont au titre du mois de décembre 2017 devait être imputé non pas à PD, mais à la requérante au principal, de sorte que les chiffres d'affaires de PD retenus pour l'année 2017 devaient, dès lors, être minorés pour l'estimation de ce mois. Enfin, la majoration de retard aurait été établie à tort, dès lors que PD n'avait aucune obligation de déposer une déclaration provisoire de TVA pour ledit mois.

19 De son côté, le centre des finances publiques considère que PD et la requérante au principal ne formaient pas une unité fiscale au mois de décembre 2017, la première n'étant pas intégrée à la seconde sur le plan financier. En effet, d'après la section 2.8, paragraphe 5 bis, première phrase, de l'Umsatzsteuer-Anwendungserrlass (Commentaire administratif de la taxe sur le chiffre d'affaires), pour qu'il y ait unité fiscale, il serait nécessaire que les associés de la société de personnes concernée, aux côtés de l'organe faîtière, soient uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtière, afin que la possibilité d'intervention de celle-ci puisse être garantie, même si l'application de la règle de l'unanimité demeure toujours possible. Le centre des finances publiques estime donc que le critère de l'intégration sur le plan

financier à l'entreprise de l'organe faîtière, au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG, faisait défaut en l'occurrence, dès lors que les commanditaires de PD comprenaient non seulement la requérante au principal, une société à responsabilité limitée, mais également des personnes physiques.

20 La juridiction de renvoi doute de la conformité à l'article 11 de la directive TVA, tel qu'interprété par la Cour, de la réglementation nationale en cause au principal, en ce que celle-ci subordonne la possibilité pour une société de personnes de former, avec l'entreprise de l'organe faîtière, une unité fiscale à la condition que les associés de la société de personnes, aux côtés de l'organe faîtière, soient uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à cette entreprise.

21 Elle estime qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour que l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA ne prévoit pas expressément la possibilité, pour les États membres, d'imposer des conditions supplémentaires aux opérateurs économiques pour pouvoir constituer un groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujéti à la TVA (ci-après le « groupement TVA »), en particulier d'exiger que seules des entités dotées de la personnalité morale puissent être membres d'un groupement TVA.

22 La juridiction de renvoi considère, toutefois, que des éclaircissements concernant l'interprétation de cette disposition sont nécessaires eu égard à l'existence de divergences entre certaines chambres du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) concernant la manière dont la jurisprudence de la Cour relative à ladite disposition doit être mise en œuvre en droit interne.

23 Ainsi, d'un côté, selon la onzième chambre du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), subordonner la possibilité de constituer un groupement TVA à une condition relative à la forme juridique de l'entité en cause est contraire à l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA, à moins que les conditions de l'article 11, second alinéa, de cette directive ne soient réunies.

24 D'un autre côté, selon la cinquième chambre du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), le principe de sécurité juridique exige d'interpréter de manière restrictive la notion de « personnes » figurant à l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA. En effet, s'il est possible de se prononcer avec certitude en droit, simplement et sans difficultés de preuve, sur la répartition des droits de vote et donc sur la question de l'intégration financière d'une personne morale, il n'en irait pas de même pour les sociétés de personnes. Ces difficultés de preuve résulteraient du droit national, qui soumet la conclusion des contrats de société à des formalités particulières pour les personnes morales. Ainsi, les statuts des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés par actions doivent être passés par acte notarié et les décisions qu'il appartient aux associés de prendre doivent en principe être prises à la majorité. En revanche, pour les sociétés de personnes, la conclusion et la modification des statuts ne seraient soumises à aucune forme obligatoire. En principe, la règle de l'unanimité prévaudrait mais, étant supplétive, cette règle pourrait être remplacée par d'autres règles (par exemple celle de la majorité) par le biais d'accords verbaux.

25 Ainsi, la cinquième chambre du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) aurait jugé que les sociétés de personnes ne sont susceptibles d'être des sociétés organiquement liées que si leurs associés, aux côtés de l'organe faîtière, sont uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtière, au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG.

26 La juridiction de renvoi se demande donc si l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA s'oppose à une telle limitation de la portée de la notion de « groupement TVA ».

27 Dans l'affirmative, selon cette juridiction, il conviendrait encore de déterminer si la limitation

de la qualité de « société organiquement liée », visée à l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG, aux personnes morales et aux sociétés de personnes dont les associés, aux côtés de l'organe faîtière, sont uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtière, au sens de cette disposition, constitue une mesure nécessaire et appropriée aux objectifs de prévention contre la fraude ou l'évasion fiscales, au sens de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA.

28 Eu égard à la jurisprudence de la cinquième chambre du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), il ne serait pas exclu que cette limitation puisse être considérée comme étant une mesure visant à prévenir la fraude ou l'évasion fiscales, au sens de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA, dès lors que le surcroît de difficultés susceptibles de se présenter dans la vérification de données de l'assujetti peut comporter le risque de faux et de falsifications. Cette jurisprudence pourrait cependant se heurter aux principes de droit de l'Union de neutralité fiscale et de proportionnalité.

29 En ce qui concerne le principe de neutralité fiscale, la juridiction de renvoi souligne que, s'agissant de la réalisation des opérations, il n'existe aucune différence sur le plan de la TVA entre, d'une part, les sociétés de personnes dont les associés aux côtés de l'organe faîtière sont uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtière et, d'autre part, les sociétés de personnes dont les associés ne sont pas dans cette situation. Lorsqu'elles réaliseraient les mêmes opérations, ces deux types de sociétés se trouveraient, de surcroît, directement en concurrence.

30 S'agissant du principe de proportionnalité, la juridiction de renvoi s'interroge sur la question de savoir si cette limitation ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif visant à prévenir la fraude ou l'évasion fiscales.

31 La juridiction de renvoi souhaiterait également savoir si les mesures visées à l'article 11, second alinéa, de la directive TVA doivent avoir été intentionnellement adoptées aux fins de la prévention contre la fraude ou l'évasion fiscales ou s'il suffit que de telles mesures soient objectivement aptes et nécessaires à cette prévention, indépendamment de l'objectif poursuivi par le législateur.

32 C'est dans ce contexte que le Finanzgericht Berlin-Brandenburg (tribunal des finances de Berlin-Brandebourg) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 11, premier alinéa, de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la disposition de l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'[UStG] en ce que celle-ci empêche une société de personnes, en l'espèce une GmbH & Co. KG [Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Compagnie Kommanditgesellschaft, société de personnes à responsabilité limitée en commandite] dont les associés aux côtés de l'organe faîtière ne sont pas uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtière au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG, d'être une société organiquement intégrée dans le cadre d'une unité fiscale TVA ?

2) Si la première question appelle une réponse affirmative :

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

le cas échéant des difficultés de preuve quant à l'existence de l'intégration financière de la société organiquement liée ?

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

### **Sur les questions préjudicielles**

33 Par ses questions préjudicielles, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 11 de la directive TVA, lu à la lumière des principes de sécurité juridique, de proportionnalité et de neutralité fiscale, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui subordonne la possibilité pour une société de personnes de former, avec l'entreprise de l'organe faîtière, un groupement TVA à la condition que les associés de la société de personnes, aux côtés de l'organe faîtière, soient uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à cette entreprise.

34 L'article 11 de la directive TVA prévoit, à son premier alinéa, que chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur son territoire et qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, et précise, à son second alinéa, qu'un État membre qui fait usage de cette faculté peut prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de cette disposition rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles.

35 Par cette disposition, le législateur de l'Union a entendu permettre aux États membres de ne pas lier systématiquement la qualité d'assujetti à la notion d'indépendance purement juridique, soit dans un souci de simplification administrative, soit pour éviter certains abus tels que, par exemple, le fractionnement d'une entreprise entre plusieurs assujettis dans le but de bénéficier d'un régime particulier (voir, en ce sens, arrêts du 9 avril 2013, *Commission/Irlande*, C-785/11, EU:C:2013:217, point 47, ainsi que du 16 juillet 2015, *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt*, C-710/14 et C-7109/14, EU:C:2015:496, point 40).

36 L'assimilation à un assujetti unique en vertu de l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA exclut que les personnes subordonnées continuent à souscrire séparément des déclarations de TVA et continuent à être identifiées, dans et hors de leur groupe, comme des assujettis, dès lors que seul l'assujetti unique est habilité à souscrire lesdites déclarations [arrêts du 22 mai 2008, *Ampliscientifica et Amplifin*, C-7162/07, EU:C:2008:301, point 19, ainsi que du 17 septembre 2014, *Skandia America (USA)*, filiale Sverige, C-77/13, EU:C:2014:2225, point 29].

37 Il découle des explications fournies par la juridiction de renvoi et par le gouvernement allemand, tout d'abord, que le législateur allemand a fait usage de la faculté offerte par ledit article 11 au moyen de l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG, qui prévoit la possibilité de former des « unités fiscales ».

38 Ensuite, il résulte de ces mêmes explications que, en vertu du droit allemand, une personne morale ne peut être considérée comme intégrée à l'entreprise de l'organe faîtière sur le plan financier que si cet organe est en mesure de faire prévaloir sa volonté, notamment par une participation majoritaire dans la société dans laquelle les décisions se prennent à la majorité.

39 Or, une partie de la jurisprudence allemande considère que cette condition n'est pas satisfaite en ce qui concerne les sociétés de personnes, puisque celles-ci sont dépourvues de personnalité morale et prennent normalement leurs décisions à l'unanimité. Certes, il serait possible à ces sociétés de modifier leurs statuts, afin que leurs décisions puissent être prises à la

majorité. Toutefois, la modification des statuts pourrait se faire par des accords purement oraux, ce qui serait de nature à créer une insécurité juridique sur les modalités de vote, et, partant, sur la possibilité de l'organe faîtière de faire prévaloir sa volonté au sein desdites sociétés, nécessaire aux fins d'établir le lien sur le plan financier. Pour ces raisons, les sociétés de personnes seraient donc, en principe, exclues du bénéfice du groupement TVA en droit allemand.

40 Enfin, toujours selon cette partie de la jurisprudence allemande, la seule exception à cette exclusion serait la situation où tous les associés de la société de personnes, aux côtés de l'organe faîtière, sont des personnes elles-mêmes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtière. En effet, dans une telle situation, l'organe faîtière contrôle directement ou indirectement chacun des associés, de sorte qu'il peut faire prévaloir sa volonté au sein de la société de personnes, même si les décisions de celle-ci doivent être prises à l'unanimité.

41 En l'occurrence, s'il est constant que la requérante au principal, qui était l'organe faîtière de PD, était en mesure de faire prévaloir sa volonté au sein de cette dernière société par des décisions prises, pour la plupart d'entre elles, à la majorité, il ressort du dossier dont dispose la Cour que ladite société comptait, parmi ses associés, des personnes qui n'étaient pas intégrées sur le plan financier à la requérante au principal. La juridiction de renvoi se demande alors si l'exclusion de PD du bénéfice du groupement TVA est cohérente avec l'exigence de liens étroits sur le plan financier, posée à l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA et, en tout état de cause, si elle peut être considérée comme une mesure utile pour éviter que l'application de cette disposition rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles, au sens de l'article 11, second alinéa, de cette directive.

42 En premier lieu, il convient donc de déterminer si, comme le soutient le gouvernement allemand, l'existence d'un lien étroit sur le plan financier, au sens de l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA, exige, dans le cas d'une société de personnes, que les associés de cette société aux côtés de l'organe faîtière soient nécessairement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtière.

43 À cet égard, il est vrai que la condition posée à l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA, selon laquelle la constitution d'un groupement TVA est subordonnée à l'existence de liens étroits sur les plans financier, économique et de l'organisation entre les personnes concernées exige d'être précisée au niveau national, de sorte que cette disposition présente un caractère conditionnel en ce qu'elle implique l'intervention de dispositions nationales déterminant la portée concrète de tels liens (voir, par analogie, arrêt du 16 juillet 2015, *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt*, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 50).

44 Toutefois, il importe, pour une application uniforme de la directive TVA, que la notion de « liens étroits sur le plan financier », au sens de l'article 11 de cette directive, reçoive une interprétation autonome et uniforme. Une telle interprétation s'impose, malgré le caractère facultatif, pour les États membres, du régime que cet article prévoit, afin d'éviter, lorsqu'il est mis en œuvre, des divergences dans l'application de ce régime d'un État membre à l'autre (voir, par analogie, arrêt du 25 avril 2013, *Commission/Suède*, C-480/10, EU:C:2013:263, point 34).

45 Or, il résulte de la jurisprudence de la Cour portant sur l'article 11 de la directive TVA que la condition relative à l'existence d'un lien étroit sur le plan financier ne saurait être interprétée de manière restrictive.

46 En effet, d'une part, il ne ressort pas du libellé, du contexte et de l'objectif de l'article 11 de la directive TVA que des personnes non assujetties ne peuvent être incluses dans un groupement TVA (voir, en ce sens, arrêt du 9 avril 2013, *Commission/Irlande*, C-85/11, EU:C:2013:217, points 41, 46 et 50). Cette disposition, qui vise les « personnes », n'exclut pas non plus, par elle-même,

de son champ d'application les entités qui, comme les sociétés de personnes, ne jouissent pas de la personnalité morale (voir, en ce sens, arrêt du 16 juillet 2015, *Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt*, C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496, point 37). Ainsi, et comme l'a fait observer la Commission, les États membres ne sauraient appliquer, pour démontrer l'existence d'un lien étroit sur le plan financier, des critères qui se réfèrent exclusivement à certains types de personnes morales.

47 D'autre part, la Cour a précisé que le caractère seulement étroit des relations liant les personnes au sein du groupement TVA ne saurait, en l'absence de toute autre exigence, conduire à considérer que le législateur de l'Union a entendu réserver le bénéfice du régime du groupement TVA aux seules entités qui se trouvent dans un rapport de subordination avec l'organe faîtière du groupement d'entreprises considéré. Si l'existence d'un tel rapport de subordination permet de présumer du caractère étroit des relations entre les personnes en cause, elle ne saurait cependant, en principe, être considérée comme une condition nécessaire à la constitution d'un groupement TVA (voir, en ce sens, 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).

48 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que la requérante au principal était en mesure de faire prévaloir sa volonté au sein de PD par des décisions prises à la majorité, de sorte que l'existence de liens étroits sur le plan financier peut être présumée. La seule circonstance que les associés de PD pouvaient, en théorie, au moyen d'accords verbaux, procéder à la modification des statuts de cette société, afin que les décisions soient prises désormais à l'unanimité, n'est pas suffisante pour écarter cette présomption.

49 Contrairement à ce que soutient le gouvernement allemand, cette conclusion ne saurait être remise en question par le principe de sécurité juridique.

50 Il convient de rappeler que, en vertu de ce principe, dans les domaines couverts par le droit de l'Union, les règles du droit des États membres doivent être formulées d'une manière non équivoque qui permette aux personnes concernées de connaître leurs droits et obligations d'une manière claire et précise et aux juridictions nationales d'en assurer le respect (arrêt du 9 juillet 2015, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, point 35). Ce principe exige que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard à ses droits et à ses obligations à l'égard de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause (arrêt du 30 avril 2020, *CTT – Correios de Portugal*, C-661/18, EU:C:2020:335, point 41), et vise, ainsi, à protéger à la fois le contribuable et l'administration concernés (voir, en ce sens, arrêt du 23 avril 2020, *Sole-Mizo et Dalmandi Mez?gazdasági*, C-13/18 et C-126/18, EU:C:2020:292, point 54).

51 Si, lors de la période en cause au principal, la requérante au principal ne se trouvait pas dans une situation d'insécurité juridique, dans la mesure où elle connaissait les modalités de vote au sein de PD et pouvait donc apprécier si l'existence d'un lien étroit sur le plan financier, au sens de l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA, pouvait être présumée, le gouvernement allemand soutient que l'absence d'exigence de forme, en droit allemand, en matière de conclusion ou de modification des statuts des sociétés de personnes implique, pour l'administration fiscale, des difficultés de preuve quant à l'existence d'un groupement TVA.

52 Toutefois, la situation d'insécurité juridique invoquée par le gouvernement allemand résulte non de l'application du régime du groupement TVA mais de l'application des exigences de forme en droit allemand auxquelles sont soumises la constitution et la modification des statuts des sociétés de personnes.

53 Or, ainsi que la juridiction de renvoi le relève, les États membres ne sauraient invoquer les

particularités de leur droit national afin d'ajouter une condition supplémentaire à celles posées à l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA [voir, par analogie, arrêt du 12 novembre 2019, Commission/Irlande (Parc éolien de Derrybrien), C?261/18, EU:C:2019:955, point 89 et jurisprudence citée].

54 D'ailleurs, ainsi que le relève également à juste titre la juridiction de renvoi, admettre que le principe de sécurité juridique s'oppose à ce que des sociétés de personnes, dont les associés aux côtés de l'organe faîtiier ne sont pas uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtiier, puissent constituer des groupements TVA au sens de l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA, pour la seule raison que les statuts de telles sociétés peuvent, en droit national, être conclus et modifiés par des accords purement oraux, reviendrait à remettre en question la légalité, au regard de ce principe, de tous les accords oraux ayant des effets juridiques en matière de TVA.

55 Il s'ensuit que l'exclusion d'une société de personnes, dont les associés aux côtés de l'organe faîtiier ne sont pas uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtiier, du bénéfice du groupement TVA ne découle pas de la condition posée à l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA, relative à l'existence de liens étroits sur le plan financier, mais constitue une condition supplémentaire à celles énumérées par ladite disposition.

56 Il convient, dans un second temps, d'examiner si une condition telle que celle énoncée à l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG peut néanmoins être regardée comme étant au nombre des mesures utiles qui peuvent être prises pour éviter que l'application de l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles, au sens de l'article 11, second alinéa, de cette directive.

57 En effet, si l'article 11 de la directive TVA ne prévoit pas expressément la possibilité, pour les États membres, d'imposer d'autres conditions aux opérateurs économiques pour pouvoir constituer un groupement TVA, ceux-ci peuvent, dans le cadre de leur marge d'appréciation, soumettre l'application du régime du groupement TVA à certaines restrictions pourvu qu'elles s'inscrivent dans les objectifs de cette directive visant à prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales, et que le droit de l'Union et ses principes généraux, notamment les principes de proportionnalité et de neutralité fiscale, soient respectés (voir, en ce sens, arrêts du 25 avril 2013, Commission/Suède, C?480/10, EU:C:2013:263, point 38, du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt, C?108/14 et C?109/14, EU:C:2015:496, points 38, 41 et 45 ainsi que jurisprudence citée, et du 17 mai 2018, Vámos, C?566/16, EU:C:2018:321, point 41).

58 À cet égard, il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier que l'exclusion des sociétés de personnes, dont les associés aux côtés de l'organe faîtiier ne sont pas uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtiier, du bénéfice du groupement TVA, prévue par la réglementation nationale en cause au principal, constitue une mesure nécessaire et appropriée aux objectifs visant à prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales (voir, par analogie, arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt, C?108/14 et C?109/14, EU:C:2015:496, point 43 ainsi que jurisprudence citée).

59 La juridiction de renvoi souhaite néanmoins obtenir des précisions sur les critères lui permettant d'apprécier la compatibilité de la réglementation nationale en cause au principal avec les principes de proportionnalité et de neutralité fiscale.

60 À cet égard, il est utile de rappeler que la réglementation nationale en cause au principal, telle qu'interprétée par une partie de la jurisprudence nationale, justifie l'exclusion de certaines

sociétés de personnes de la possibilité d'être membre d'un groupement TVA par le fait que la conclusion et la modification des statuts de ces sociétés ne sont soumises, en droit national, à aucune exigence de forme et peuvent intervenir, notamment, par le biais d'accords purement oraux. En effet, cette absence d'exigence de forme pourrait être à l'origine de difficultés de preuve quant à l'existence d'un lien étroit sur le plan financier, difficultés qui seraient de nature à faciliter la dissimulation de la personne redevable de la TVA et, partant, à favoriser les pratiques et les comportements abusifs ainsi que la fraude ou l'évasion fiscales. À titre illustratif, le gouvernement allemand souligne qu'un assujetti malhonnête pourrait invoquer, a posteriori, une modification orale des conventions relatives aux droits de vote au sein de la société de personnes en cause pour influencer arbitrairement en sa faveur sur des périodes fiscales closes.

61 Or, il découle de la jurisprudence de la Cour que, pour pouvoir conclure à l'existence d'une pratique abusive, il doit résulter d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel des opérations en cause est l'obtention d'un avantage fiscal (voir, en ce sens, arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, point 75), de sorte que le risque de fraude ou d'évasion fiscales, au sens de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA, ne doit pas être purement théorique.

62 S'il est vrai que, en présence d'accords oraux, il est plus difficile pour une administration fiscale de s'assurer de l'existence de liens étroits sur le plan financier entre différentes personnes et d'identifier la personne redevable de la TVA, il ne ressort pas de la décision de renvoi que, en l'occurrence, cette difficulté aurait entraîné dans les faits, si la possibilité d'être membre d'un groupement TVA avait été accordée à PD, des pratiques de fraude ou d'évasion fiscales ou aurait fait naître un risque réel en ce sens.

63 S'agissant du principe de proportionnalité, il convient de constater qu'une réglementation nationale qui exclut systématiquement toutes les sociétés de personnes qui comptent parmi leurs associés des personnes physiques du bénéfice du groupement TVA va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (voir, en ce sens, arrêt du 11 juin 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, point 39 et jurisprudence citée).

64 Du reste, il y a lieu de relever que la juridiction de renvoi a elle-même identifié des mesures moins restrictives qu'une telle exclusion systématique, ces mesures pouvant être une exigence de preuve écrite limitée aux seules conditions d'intégration ou la subordination du bénéfice du groupement TVA à l'agrément préalable de l'administration fiscale. À ce dernier égard, la Cour a déjà jugé que le principe de proportionnalité ne s'oppose pas à ce qu'un État membre, ayant fait usage de la faculté d'accorder à ses assujettis le droit d'opter pour un régime particulier de taxation, adopte une réglementation qui fait dépendre l'application de ce régime de l'obtention d'un agrément préalable de la part de l'administration fiscale (voir, en ce sens, arrêt du 30 avril 2020, CTT – Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, point 35 et jurisprudence citée). Un tel agrément et la preuve écrite des conditions d'intégration éviteraient, en amont, des insécurités juridiques et garantiraient, dans le même temps, une protection efficace contre les abus.

65 En ce qui concerne, enfin, le principe de neutralité fiscale, il convient de rappeler que la directive TVA vise, ainsi qu'il ressort de ses considérants 4 et 7, à instaurer un système de TVA ne faussant pas les conditions de concurrence et n'entravant pas la libre circulation des marchandises et des services. En outre, il découle d'une jurisprudence constante que ce principe est inhérent au système commun de TVA instauré par cette directive et qu'il s'oppose notamment à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA (arrêt du 29 novembre 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, point 32). Or, pour évaluer si des produits ou des prestations de services sont semblables, la forme juridique sous laquelle le producteur ou le prestataire de

services exerce son activité est, en principe, sans pertinence (voir, en ce sens, arrêts du 17 février 2005, Linneweber et Akritidis, C-453/02 et C-462/02, EU:C:2005:92, point 25, ainsi que du 16 octobre 2008, Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, EU:C:2008:571, point 31).

66 En l'occurrence, la juridiction de renvoi constate que les sociétés de personnes dont les associés aux côtés de l'organe faîtière sont uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à l'entreprise de l'organe faîtière, au sens de l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG, d'une part, et, les sociétés de personnes dont les associés ne sont pas toutes des personnes ainsi intégrées sur le plan financier, d'autre part, réalisent les mêmes opérations et sont en concurrence. Dans une telle hypothèse, l'exclusion de cette seconde catégorie de sociétés de personnes du bénéfice du régime du groupement TVA apparaît contraire au principe de neutralité fiscale.

67 Quant à la circonstance, relevée par la juridiction de renvoi, que le législateur national n'aurait pas exprimé son intention de prévenir les fraudes et les évasions fiscales lors de l'adoption de la mesure, il suffit de rappeler qu'un manque de précision de la réglementation en cause quant à l'objectif poursuivi ne saurait avoir pour effet d'exclure de manière systématique que celle-ci puisse être justifiée au titre de l'article 11, second alinéa, de la directive TVA. À défaut d'une telle précision, il importe que d'autres éléments tirés du contexte général de la mesure concernée permettent l'identification de l'objectif sous-tendant cette dernière aux fins de l'exercice d'un contrôle juridictionnel quant à sa légitimité ainsi qu'au caractère approprié et nécessaire des moyens mis en œuvre pour réaliser cet objectif (voir, par analogie, arrêt du 21 juillet 2011, Fuchs et Köhler, C-159/10 et C-160/10, EU:C:2011:508, point 39).

68 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre aux questions préjudicielles que l'article 11 de la directive TVA, lu à la lumière des principes de sécurité juridique, de proportionnalité et de neutralité fiscale, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui subordonne la possibilité pour une société de personnes de former, avec l'entreprise de l'organe faîtière, un groupement TVA à la condition que les associés de la société de personnes, aux côtés de l'organe faîtière, soient uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à cette entreprise.

### **Sur les dépens**

69 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (septième chambre) dit pour droit :

**L'article 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lu à la lumière des principes de sécurité juridique, de proportionnalité et de neutralité fiscale, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui subordonne la possibilité pour une société de personnes de former, avec l'entreprise de l'organe faîtière, un groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée à la condition que les associés de la société de personnes, aux côtés de l'organe faîtière, soient uniquement des personnes intégrées sur le plan financier à cette entreprise.**

Signatures

\* Langue de procédure : l'allemand.