

Edi?ie provizorie

CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE

DOAMNA LAILA MEDINA

prezentate la 27 ianuarie 2022(1)

Cauza C-269/20

Finanzamt T

împotriva

S

[cerere de decizie preliminar? formulat? de Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?, Germania)]

„Cerere de decizie preliminar? – Taxa pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Grupuri TVA – Desemnarea unui membru al unui grup TVA ca persoan? impozabil? – Prest?ri interne de servicii în cadrul grupului TVA – Prest?ri de servicii efectuate de un membru al unui grup TVA care este o funda?ie na?ional? de drept public – Prest?ri de servicii efectuate cu titlu gratuit – Exercitarea unor atribu?ii în calitate de autoritate public?, pe lâng? o activitate economic?”

1. Prezenta cerere de decizie preliminar? formulat? de Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?, Germania) prive?te interpretarea articolului 4 alineatul (4) ?i a articolului 6 alineatul (2) prima teză litera (b) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului(2) ?i a intervenit în cadrul unui litigiu între S, o funda?ie na?ional? de drept public, pe de o parte, ?i Finanzamt T (Administra?ia fiscal? din T, Germania, denumit? în continuare „Finanzamt”), pe de alt? parte. Litigiul se refer?, în primul rând, la desemnarea S (în calitate de organiza?ie?umbrel?), împreun? cu societatea care presteaz? servicii de cur??enie, ca persoan? impozabil? unic? în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugat? (TVA) ?i, în al doilea rând, la aspectul dac? o prestare gratuit? de servicii efectuat? pentru un scop care intr? în sfera activit??ii pe care S o desf??oar? în calitate oficial? (?i pe care are obliga?ia de a o desf??ura în exercitarea autorit??ii publice) poate fi supus? TVA?ului în conformitate cu articolul 6 alineatul (2) prima teză litera (b) din directiva men?ionat?.

2. Prezentele concluzii trebuie interpretate împreun? cu concluziile noastre paralele prezentate la 13 ianuarie 2022, în cauza C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, în special pentru c? domeniul de aplicare al primei întreb?ri adresate în prezenta cauz? de Camera a cincea a Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?) corespunde primei întreb?ri adresate de Camera a unsprezecea a aceleia?i instan?e în cauza C-141/20.

I. Cadrul juridic

3. A ?asea directiv? a fost înlocuit?, de la 1 ianuarie 2007, prin Directiva 2006/112/CE a Consiliului(3). *Ratione temporis*, A ?asea directiv? r?mâne aplicabil? în litigiul principal.

4. Articolul 2 din A ?asea directiv? prevedea c? „[s]unt supuse taxei pe valoarea ad?ugat?: 1. livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul ??rii de c?tre o persoan? impozabil? care ac?ioneaz? ca atare”. [traducere neoficial?]

5. Articolul 4 din directiva men?ionat? prevedea:

„(1) «Persoan? impozabil?» înseamn? orice persoan? care, în mod independent, desf??oar? în orice loc orice activitate economic? men?ionat? la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activit??ii respective.

[...]

(4) Termenul «independent» utilizat la alineatul (1) exclude de la plata TVA salaria?ii ?i alte persoane în m?sura în care acestea sunt legate fa?? de un angajator printr?un contract de munc? sau prin alte leg?turi juridice care dau na?tere rela?iei angajator?angajat în ceea ce prive?te condi?iile de munc?, remunerarea ?i r?spunderea angajatorului.

Sub rezerva consult?rilor prev?zute la articolul 29, fiecare stat membru poate considera ca persoan? impozabil? unic? orice persoane stabilite pe teritoriul unei ??ri care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin leg?turi financiare, economice ?i organiza?ionale.

(5) Statele, autorit??ile regionale ?i locale ?i alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activit??ile sau opera?iunile în care se angajeaz? ca autorit??i publice, chiar ?i atunci când colecteaz? taxe, redeven?e, contribu?ii sau pl??i în leg?tur? cu activit??ile sau opera?iunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajeaz? în asemenea activit??i sau opera?iuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activit??ile sau opera?iunile respective în m?sura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determin? denatur?ri semnificative ale concuren?ei.

În orice caz, aceste organisme sunt considerate persoane impozabile în ceea ce prive?te activit??ile cuprinse în anexa D, cu condi?ia ca aceste activit??i s? nu fie efectuate la o scar? neglijabil?.

Statele membre pot considera activit??ile acestor organisme care sunt scutite în temeiul articolului 13 sau 28, activit??i în care acestea sunt implicate ca autorit??i publice.” [traducere neoficial?]

6. Articolul 6 alineatul (2) prima teză litera (b) din A ?asea directiv? prevedea c? se consider? prest?ri de servicii cu titlu oneros urm?toarele:

„prestarea gratuit? de servicii de c?tre persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desf??urarea activit??ii economice.” [traducere neoficial?]

II. Situa?ia de fapt din litigiul principal ?i întreb?rile preliminare

7. S, reclamanta din litigiul principal, este o funda?ie german? de drept public ?i autoritatea responsabil? a unei universit??i care include de asemenea o arie de spital universitar. Aceasta este o persoan? impozabil? ?i presteaz? servicii cu titlu oneros (îngrijirea pacien?ilor). În acela?

timp, ea exercită, în calitate de persoană juridică de drept public, atribuțiile în calitate de autoritate publică (formarea studenților) pentru care nu este considerată persoană impozabilă.

8. S este entitatea dominantă (denumită în continuare „Organträgerin”) atât a unui spital universitar, cât și a U GmbH. S este supus la plata TVA-ului pentru activitățile economice pe care le desfășoară cu titlu oneros, însă este scutită de la plata TVA-ului pentru activitățile pe care le desfășoară în exercitarea prerogativelor sale de autoritate publică.

9. Potrivit unor dovezi prezentate de Finanzamt T și necontestate, S este organizația umbrelă care deține controlul asupra U GmbH. U GmbH a furnizat S servicii de curățenie, igienă și spălare, precum și servicii de transport al pacienților. Serviciile de curățenie au fost prestate de U GmbH în sediile S, și anume în întregul complex de clădiri ocupat de aria de spital universitar, care include, pe lângă saloanele pentru pacienți, coridoare și săli de operație, săli de cursuri și laboratoare. În timp ce aria de spital este dedicată îngrijirii pacienților și intră în sfera activităților economice ale S, sălile de cursuri, laboratoarele etc. sunt utilizate pentru formarea studenților și, prin urmare, intră în sfera activităților desfășurate de S în calitate de autoritate publică.

10. Proporția din suprafața totală care trebuie curățată și care a fost destinată activităților desfășurate în exercitarea prerogativelor de autoritate publică a fost de 7,6 %. Pentru toate serviciile de curățenie prestate în favoarea S, U GmbH a primit un onorariu total de 76 085,48 euro pentru anul în cauză (2005). În declarațiile de TVA referitoare la activitățile medicale ale spitalului universitar, S a considerat toate serviciile care i-au fost prestate de U GmbH ca fiind servicii interne neimpozabile prestate în cadrul entității fiscale unice (grupul TVA).

11. Finanzamt T a considerat, în cadrul unei decizii de impunere rectificative pentru anul 2005 (în urma unui audit extern), că operațiunile desfășurate de S constituiau o întreprindere unică pentru care trebuia depusă o declarație comună de TVA și, prin urmare, trebuia emisă o singură decizie de impunere. În această privință, Finanzamt T a considerat că serviciile de curățenie prestate de U GmbH în favoarea S pentru activitățile sale în calitate de autoritate publică au fost prestate în cadrul unei entități fiscale unice (grup TVA). Serviciile de curățenie au servit unei activități desfășurate „în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității [sale] economice” și, prin urmare, în cazul lui S, au generat o prestație în natură în sensul articolului 3 alineatul (9a) punctul 2 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „UStG”) [care transpune articolul 6 alineatul (2) prima teză litera (b) din Aseea directivă]. Întrucât remunerația totală pentru serviciile de curățenie prestate de U GmbH în favoarea S s-a ridicat la 76 065,48 euro în cursul anului în cauză, Finanzamt T a considerat, ținând seama de proporția suprafeței afectate activităților exercitate de S în calitate de autoritate publică, ce reprezenta 7,6 % din suprafața totală curățată, că suma de 5 782,50 euro corespundea asigurării curățeniei suprafețelor afectate activităților desfășurate în exercitarea autorității publice. După deducerea unei marje de profit, pe care a evaluat-o la 525,66 euro, Finanzamt T a stabilit baza de impozitare a prestării în natură de servicii la 5 257 de euro și a majorat astfel impozitul pe cifra de afaceri cu 841,12 euro.

12. Contestația formulată de S împotriva acestei decizii a fost respinsă de aceeași Finanzamt. Cu toate acestea, în cadrul procedurii în primă instanță în fața Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Saxonia Inferioară, Germania), această instanță a admis acțiunea formulată de S. În opinia acestei instanțe, era incontestabil că S, în calitate de organizație umbrelă, și U+GmbH, în calitate de societate controlată, constituiau o entitate fiscală unică (grup TVA). Acest grup TVA se extindea și la activitățile S exercitate în calitate de autoritate publică. Condițiile pentru existența unei prestații gratuite de servicii în sensul articolului 3 alineatul (9a) punctul 2 din UStG nu erau îndeplinite.

13. Decizia de trimitere se înscrie în cadrul unui recurs (*Revision*) introdus de Finanzamt T în procedura principală în fața Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală).

14. În cadrul acestei proceduri, Camera a cincea a Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Autorizarea statelor membre, prevăzută la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din [A șasea directivă], de a trata ca persoană impozabilă unică persoanele stabilite pe teritoriul unei țări care, deși sunt independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin raporturi financiare, economice sau la nivel de organizație, trebuie să fie exercitată astfel încât:

a) tratarea ca persoană impozabilă unică se aplică în privința uneia dintre aceste persoane care va fi persoana impozabilă pentru toate operațiunile efectuate de persoanele respective sau astfel încât

b) tratarea ca persoană impozabilă unică trebuie să conducă în mod necesar – și, prin urmare, luând în considerare pierderi fiscale importante – la un grup TVA distinct de persoanele strâns legate între ele, care este o entitate fictivă creată de ea însăși în scopuri de TVA?

2) În cazul în care răspunsul corect la prima întrebare este cel de la litera a): rezultatul din jurisprudența Curții de Justiție referitoare la [utilizarea în] alte scopuri decât cele de întreprindere în sensul articolului 6 alineatul (2) din [A șasea directivă] (Hotărârea VNLTO din 12 februarie 2009, C-515/07, EU:C:2009:88) ca unei persoane impozabile care

a) pe de o parte, exercită o activitate economică în cadrul căreia efectuează cu titlu oneros prestații de servicii în sensul articolului 2 punctul 1 din [A șasea directivă] și

b) pe de altă parte, exercită și o activitate în cadrul exercitării [atribuțiilor] sale [în calitate de autoritate publică], pentru care nu este considerată persoană impozabilă conform articolului 4 alineatul (5) din [A șasea directivă]

nu trebuie să îi fie impozitată, în conformitate cu articolul 6 alineatul (2) prima teză litera (b) din [A șasea directivă], prestarea cu titlu gratuit a unor servicii din domeniul activităților sale economice pentru sfera [atribuțiilor] sale [în calitate de autoritate publică]?”

III. Analiză

A. Scurt rezumat al argumentelor părților

1. Cu privire la prima întrebare

15. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru să desemneze drept persoană impozabilă în scopuri de TVA nu

grupul TVA însuși (denumit în continuare „Organkreis”), ci un anumit membru al acestui grup, și anume organizația umbrelă (denumit în continuare „Organträger”).

16. Guvernul german prezintă argumente similare cu privire la prima întrebare celor pe care le-a invocat în cauza paralelă C-141/20(4). În esență, acesta susține că posibilitatea statelor membre, prevăzută la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, de a trata ca persoană impozabilă unică persoanele stabilite pe teritoriul unei țări care, deși sunt independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin raporturi financiare, economice sau organizaționale, poate să fie exercitată astfel încât tratarea ca persoană impozabilă unică să se refere (numai) la una dintre aceste persoane (și anume, la organizația umbrelă), care este o persoană impozabilă pentru toate operațiunile acestor persoane.

17. În cadrul analizei primei întrebări preliminare, Comisia invocă aceleași argumente pe care le-a prezentat în cauza paralelă C-141/20. În esență, aceasta susține că articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă se opune unor dispoziții naționale care prevăd că numai organizația umbrelă a grupului TVA devine persoana impozabilă a grupului, cu excluderea celorlalți membri.

2. Cu privire la a doua întrebare

18. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, în cazul unei entități care desfășoară, în primul rând, activități economice pentru care este persoană impozabilă și, în al doilea rând, activități în exercitarea atribuțiilor sale în calitate de autoritate publică, pentru care este scutită de TVA în temeiul articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă, prestarea cu titlu gratuit de servicii care intră în sfera sa de activitate economică și care sunt destinate domeniului său de activitate în calitate de autoritate publică poate fi impozitată în temeiul articolului 6 alineatul (2) din A șasea directivă.

19. Guvernul german consideră că răspunsul la această întrebare ar trebui să fie afirmativ. Acest guvern susține în esență că, în cazul unei persoane impozabile care, pe de o parte, desfășoară o activitate economică și prestează, astfel, servicii cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) din A șasea directivă și care desfășoară în același timp o activitate în calitate de autoritate publică, pentru care nu este considerată persoană impozabilă în temeiul articolului 4 alineatul (5) din această directivă, prestarea cu titlu gratuit a unui serviciu în scopul desfășurării activității economice a acestei persoane impozabile poate fi impozitată în temeiul articolului 6 alineatul (2) prima teză litera (b) din A șasea directivă.

20. În special, guvernul german susține că, spre deosebire de abordarea urmată în titlul articolului 6 alineatul (2) prima teză litera (a) din A șasea directivă, nevoile „neeconomice” ar trebui considerate ca intrând în sfera noțiunii de „alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice” în sensul articolului 6 alineatul (2) prima teză litera (b) din A șasea directivă și, prin urmare, trebuie să intre în domeniul de aplicare al acestei dispoziții.

21. În această privință, guvernul menționat susține că abordarea sa nu este contrazisă de jurisprudența Curții referitoare la noțiunea de „alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice” din hotărârile referitoare la articolul 6 alineatul (2) prima teză litera (a) coroborat cu articolul 17 alineatul (2) din A șasea directivă(5).

22. Cu titlu subsidiar, în ipoteza în care impozitarea prestării gratuite de servicii nu ar fi permisă în temeiul articolului 6 alineatul (2) prima teză litera (b) din A șasea directivă, guvernul german susține că această impozitare este, în orice caz, justificată pentru serviciile prestate în cadrul activităților care intră în sfera neeconomică a unei entități, precum S, în temeiul articolului 6 alineatul (2) a doua teză din această directivă, potrivit căruia statele membre au posibilitatea de a

deroga de la dispozițiile directivei menționate.

23. Potrivit Comisiei, nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare pentru a oferi un răspuns util instanței de trimitere pentru soluționarea litigiului principal.

B. **Aprecieri**

24. În prezenta cauză, Curtea este sesizată cu două aspecte principale: (i) chestiunea cu privire la cine ar trebui să fie desemnat drept persoană impozabilă a unui grup TVA în temeiul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă (prima întrebare preliminară) și (ii) modul în care trebuie tratate prestațiile unei persoane juridice care acționează atât în domeniul public, cât și în cel privat, în scopuri de TVA, atunci când persoana respectivă formează o entitate fiscală unică (un grup TVA) cu o altă persoană. În special, se ridică problema dacă serviciile de curățenie prestate de un membru al unui grup TVA unui organism de drept public ale căror activități nu sunt impozabile – organism care, la rândul său, este membru și organizație umbrelă în cadrul grupului TVA respectiv – constituie (a) prestații interne neimpozabile în cadrul grupului TVA respectiv sau (b) o prestare „gratuită” pentru care se datora TVA (a doua întrebare preliminară).

1. **Cu privire la primul aspect (prima întrebare preliminară)**

25. Prima întrebare preliminară privește desemnarea persoanei impozabile unice în cadrul unui grup TVA în temeiul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă. Această întrebare corespunde în esență primei întrebări adresate în cauza paralelă C-141/20.

26. În concluziile noastre paralele prezentate în respectiva cauză, am explicat în esență că: (i) membrii unui grup TVA nu își pierd calitatea de „persoană impozabilă” atât timp cât nu încetează să desfășoare activități economice independente; (ii) atunci când statele membre își exercită opțiunea de care dispun în temeiul articolului 4 alineatul (4) din A șasea directivă și atunci când stabilesc anumite condiții și modalități pentru grupurile TVA, acestea nu pot modifica în mod fundamental natura noțiunii de grup TVA și obiectivul acestei dispoziții. În plus, prin transpunerea acestei directive și prin definirea modalităților care concretizează drepturile pe care grupurile TVA și persoanele le pot deduce din articolul 4 alineatul (4) din directiva menționată, legislația statelor membre nu poate lipsi anumite grupuri TVA și anumite persoane, care îndeplinesc cerințele prevăzute de această directivă, de beneficiul acestor drepturi (așa cum se întâmplă, în realitate, în cazul persoanelor din prezenta cauză și din cauza C-141/20); (iii) obiectivele articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf sunt prevenirea abuzurilor și combaterea fraudei și evaziunii fiscale și simplificarea operațiunilor administrative prin scutirea de TVA a tranzacțiilor intragrup.

27. În consecință, am statuat în concluziile respective că dispoziția menționată din A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că: (i) *permite* ca persoanele strâns legate între ele, care sunt membre ale unui grup TVA, să fie considerate ca persoană impozabilă unică în scopul obligațiilor în materie de TVA, dar în același timp (ii) se *opune* unei reglementări a unui stat membru [precum articolul 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG] prin care se desemnează exclusiv membrul care are calitatea de organizație umbrelă a unui grup – ce deține majoritatea drepturilor de vot și o participație majoritară la societatea controlată în cadrul grupului de persoane impozabile – ca reprezentant al grupului TVA și persoană impozabilă a acestui grup, cu excluderea celorlalți membri ai grupului.

28. Aceeași concluzie este aplicabilă în speță, în măsura în care dispoziția relevantă din dreptul german în discuție este aceeași cu cea din cauza C-141/20 [și anume articolul 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG].

29. Astfel cum am explicat în concluziile paralele, considerăm că dispoziția de mai sus din UStG depinde în mod vădit simplificarea impozitării societăților care sunt legate între ele prin faptul că prevede că organizația umbrelă este persoana impozabilă. Această modalitate de redactare a UStG ignoră, în primul rând, personalitatea juridică independentă a societăților legate între ele și, în al doilea rând, potențialele particularități ale acestora în calitate de organisme publice (precum fundația S în litigiul principal). În plus, dispoziția de mai sus din UStG restricționează libertatea unității fiscale (grupul TVA) de a-și desemna reprezentantul.

30. Astfel cum a arătat Comisia, obiectivul simplificării administrative urmărit de articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă este de a desemna, în scopul relațiilor cu administrația fiscală, persoana impozabilă care trebuie să depună declarația fiscală și să plătească TVA-ul. În această privință, grupul TVA, în sensul acestei dispoziții, creează o persoană impozabilă unică responsabilă de depunerea declarației fiscale pentru grup, fără a elimina însă obligația fiscală a membrilor grupului.

31. S, fundația germană de drept public, și societatea U GmbH erau legate între ele ca entitate fiscală unică (grup TVA).

32. Articolul 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG prevede că o persoană juridică (societatea controlată) care este integrată în întreprinderea unei alte persoane (organizația umbrelă) datorită legăturilor financiare, economice și organizatorice *nu își exercită activitatea economică în mod independent*. În dreptul german, societatea controlată, care, privită în mod autonom, este supusă impozitării, este considerată în cele din urmă ca făcând parte din organizația umbrelă (asimilabilă unei filiale) în virtutea acestor legături.

33. Această considerație are efecte atât asupra activităților desfășurate între societatea controlată și organizația umbrelă, cât și asupra activităților desfășurate de aceste societăți pentru terți; nu societatea controlată, ci organizația umbrelă este considerată de dreptul german ca fiind persoana impozabilă în scopuri de TVA pentru operațiunile respective.

34. Ne referim aici la Concluziile noastre prezentate în cauza paralelă C-141/20 (punctele 71-80), în care prezentăm un exemplu practic, ce ilustrează motivul pentru care articolul 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG constituie o transpunere incorectă a celei de A șasea directive.

35. Astfel cum a arătat Comisia, în situația de fapt din procedura principală, articolul 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG ridică probleme suplimentare în raport cu A șasea directivă. În speță, S, organizația umbrelă, este o autoritate publică ce desfășoară parțial activități impozabile și parțial activități neimpozabile. Societatea controlată, U GmbH, prestează servicii de curățenie supuse TVA-ului atât pentru activitățile impozabile ale autorității publice, cât și pentru activitățile neimpozabile ale acestei autorități. Ca urmare a aplicării articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG, având în vedere că societatea controlată nu mai este considerată persoană impozabilă, ci o simplă filială, aceasta nu mai poate factura TVA pentru activitățile sale care, altfel, erau impozabile.

36. Considerăm că, în calitate de persoană impozabilă independentă, societatea de servicii de curățenie U GmbH a înscris în declarația sa fiscală TVA-ul perceput pentru serviciile prestate atât pentru activitățile impozabile, cât și pentru activitățile neimpozabile ale S. În fapt, această autoritate publică nu poate deduce TVA-ul aplicat serviciilor prestate în scopul activităților sale neimpozabile(6).

37. Declarația de TVA depusă pentru grupul TVA ar trebui să constituie o agregare a tuturor declarațiilor individuale de TVA ale fiecărui membru al grupului. Prin urmare, nu mai este necesar

s? se înregistreze separat în contabilitate prest?rile de servicii prev?zute la articolul 6 alineatul (2) prima teză litera (b) din A ?asea directiv?, întrucât serviciile corespunz?toare sunt presta?ii în natur?. În consecin??, în cazul în care societatea de servicii de cur??enie este considerat?, în sensul dreptului german, o filial? a autorit??ii publice, TVA?ul aferent bunurilor achizi?ionate în scopul prest?rii serviciilor sale de cur??enie ar trebui s? fie propor?ional cu activit??ile neeconomice ale autorit??ii publice.

38. Rezult? c? dispozi?iile germane nu constituie doar o simplificare, ci creeaz? o sarcin? fiscal? suplimentar? pentru persoane ?i pentru grupurile TVA ?i sunt incompatibile cu articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A ?asea directiv?.

39. În cazul în care, în conformitate cu articolul 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG, obliga?ia fiscal? exclusiv? a organiza?iei?umbrel? fa?? de societ??ile controlate este exclus? ca urmare a înc?lc?rii dreptului Uniunii, societ??ile controlate trebuie s? pl?teasc? impozit pentru opera?iunile lor.

40. Astfel cum a ar?tat instan?a de trimitere(7), dac? se ajunge la concluzia c? nu exist? „Organshaft” (regimul de grup TVA) între S (organiza?ia?umbrel?) ?i U?GmbH (societatea controlat?), U?GmbH ar fi obligat? s? pl?teasc? TVA pentru activit??ile pe care le desf??oar?, de exemplu, pentru o autoritate public? sau pentru alte întreprinderi care nu beneficiaz? de niciun drept de deducere.

41. În sfâr?it, am dori s? abord?m, astfel cum a subliniat doctrina, formularea oarecum surprinz?toare(8) a primei întreb?ri preliminare ?i a deciziei de trimitere, în m?sura în care instan?a de trimitere [Camera a cincea a Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?)] avertizeaz? cu privire la r?spunsul la prima întrebare preliminar? în varianta b) (?i anume, r?spunsul pe care îl propunem în prezentele concluzii), „luând în considerare pierderi fiscale importante” ?i pentru c? „r?spunsul la prima întrebare prezint? o mare importan?? nu numai pentru cauza în litigiu, ci ?i pentru veniturile fiscale în Germania”, iar „r?spunsul la [aceast? întrebare] în varianta b) ar avea efecte fiscale considerabile”.

42. Este suficient s? se constate c?, timp de mai mul?i ani, în jurispruden?a na?ional?, în jurispruden?a Uniunii [de exemplu, în Hot?rârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva ?i Marenave Schiffahrts (C?108/14 ?i C?109/14, EU:C:2015:496)], precum ?i în doctrin? au fost exprimate îndoieli considerabile cu privire la compatibilitatea regimului german al grupurilor TVA cu A ?asea directiv?(9). Prin urmare, Germania a avut suficient timp pentru a lua m?suri în vederea remedierii problemelor identificate în ceea ce prive?te regimul grupurilor TVA. În orice caz, un stat membru nu poate r?mâne inert ?i nu poate ignora o astfel de jurispruden?? ?i de doctrin? doar pentru a sus?ine c?, în cazul în care Curtea declar? legisla?ia sa ca fiind incompatibil? cu dreptul Uniunii, acesta ar pierde venituri fiscale considerabile(10). În orice caz, în realitate, au fost luate deja cel pu?in câteva m?suri concrete în direc?ia cea bun? în vederea reform?rii regimului grupurilor TVA în Germania(11).

43. Prin urmare, consider?m c? trebuie s? se r?spund? la prima întrebare preliminar?, în esen??, în conformitate cu varianta b), ?i anume c? autorizarea statelor membre, prev?zut? la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A ?asea directiv?, trebuie s? fie exercitat? astfel încât tratarea ca persoan? impozabil? unic? s? conduc? la un grup TVA distinct de persoanele strâns legate între ele, care este o entitate fictiv? creat? îns??i în scopuri de TVA.

2. Cu privire la al doilea aspect (a doua întrebare preliminar?)

44. Instan?a de trimitere a condi?ionat r?spunsul la a doua întrebare preliminar? de un r?spuns afirmativ la prima întrebare(12) ?i, în acela?i timp, a exclus posibilitatea ca entitatea fiscal? unic?

german? s? fie considerat? compatibil? cu A ?asea directiv? în cazul unui r?spuns negativ la prima întrebare. Având în vedere r?spunsul pe care îl propunem la prima întrebare, rezult? c? r?spunsul la a doua întrebare este ipotetic ?i nu este necesar pentru solu?ionarea litigiului principal.

45. Cu toate acestea, din motive de exhaustivitate, vom formula urm?toarele observa?ii cu privire la a doua întrebare preliminar?.

46. Prin intermediul acestei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit?(13) în esen?? s? se stabileasc? dac?, în procedura principal?, S (în calitate de autoritate public?) poate fi supus? la plata taxei în temeiul articolului 6 alineatul (2) din A ?asea directiv?.

47. În primul rând, în Hot?rârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C?515/07, EU:C:2009:88, punctul 38, denumit? de asemenea „Hot?rârea VNLTO”), Curtea a precizat c? „ articolul 6 alineatul (2) [prima teză] litera (a) din [A ?asea directiv?] nu este de natur? s? stabileasc? o norm? potrivit c?reia opera?iuni care se situeaz? în afara domeniului de aplicare al regimului TVA?ului [precum opera?iunile neeconomice(14)] pot fi considerate ca fiind efectuate «în alte scopuri» decât pentru desf??urarea activit??ii întreprinderii în sensul acestei dispozi?ii. Într?adev?r, o astfel de interpretare ar lipsi de sens articolul 2 punctul 1 din directiv?”.

48. În opinia noastr?, aceast? considera?ie este aplicabil? *mutatis mutandis* în ceea ce prive?te articolul 6 alineatul (2) prima teză litera (b) din A ?asea directiv?.

49. În al doilea rând, trebuie amintit c? articolul 6 alineatul (2) prima teză litera (b) din A ?asea directiv? se refer? numai la opera?iunile efectuate „gratuit”, care trebuie asimilate prest?rilor efectuate cu titlu oneros în scopuri de TVA(15).

50. Cu toate acestea, din decizia de trimitere reiese c?, în cauza principal?, U?GmbH a fost remunerat? de S pentru serviciile sale de cur??enie prestate în anul în cauz?, atât în contextul activit??ii sale economice, cât ?i în contextul activit??ii sale exercitate în calitate de autoritate public?(16).

51. Într?adev?r, astfel cum a statuat Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Saxonia Inferioară) în prim? instan?? în litigiul principal, activit??ile desf??urate „în alte scopuri decât” cele pentru desf??urarea activit??ii economice, potrivit articolului 6 alineatul (2) prima teză litera (b) din A ?asea directiv?, constituie prestare de servicii de c?tre persoana impozabil? în *folosul propriu* sau al personalului acesteia.

52. În schimb, domeniul de activitate al unei întreprinderi intr? în sfera *activit??ilor neeconomice în sens strict* (?i nu în sfera „altor scopuri decât” cele pentru desf??urarea activit??ii economice) atunci când, precum în spe??, o persoan? juridic? de drept public presteaz? un serviciu care intr? în sfera atribu?iilor în calitate de autoritate public?.

53. Rezult? c? articolul 6 alineatul (2) prima teză litera (b) din A ?asea directiv? este, în orice caz, inaplicabil activit??ilor S desf??urate în exercitarea atribu?iilor în calitate de autoritate public?, ?i anume activit??ilor sale neeconomice.

IV. Concluzie

54. Propunem Cur?ii de Justi?ie s? r?spund? la întreb?rile preliminare adresate de Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?, Germania) dup? cum urmeaz?:

Prima întrebare preliminar?:

Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A 7a 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 („A 7a directivă”) permite ca persoanele care, deși sunt independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale să fie considerate, fiind un grup TVA, ca persoană impozabilă unică în ceea ce privește obligațiile în materie de TVA.

Totuși, dispoziția menționată din A 7a directivă nu se opune ca fiecare membru al respectivului grup TVA să rămână o persoană impozabilă independentă.

Cu toate acestea, aceeași dispoziție din A 7a directivă se opune unor dispoziții naționale care prevăd că numai organizația umbrelă a grupului TVA devine persoana impozabilă a grupului TVA, în timp ce ceilalți membri ai grupului respectiv sunt considerați persoane neimpozabile.

A doua întrebare preliminar?:

Din răspunsul dat la prima întrebare rezultă că nu este necesar să se răspundă la a doua întrebare. În orice caz, articolul 6 alineatul (2) prima teză litera (b) din această directivă nu este aplicabil activităților desfășurate de S în exercitarea atribuțiilor în calitate de autoritate publică, și anume activităților sale neeconomice.

1 Limba originală: engleza.

2 A 7a directivă 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 „A 7a directivă”).

3 Directiva din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

4 A se vedea un rezumat al acestor argumente în concluziile noastre prezentate în cauza respectivă, la punctele 24-28.

5 Acesta face trimitere la Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), și la Hotărârea din 15 septembrie 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

6 Articolul 6 alineatul (2) litera (b) din A 7a directivă.

7 A se vedea punctul 28 din decizia de trimitere.

8 A se vedea, de exemplu, Grambeck, H.-M., *Umsatzsteuerliche Organschaft - jetzt im Doppelpack beim EuGH*, în „USt direkt digital”, 18/2020, NWB KAAAH-56792, secțiunea a II-a.

9 A se vedea nota de subsol 8 (jurisprudență națională) și nota de subsol 9 (comentariul doctrinal) din Concluziile noastre paralele prezentate în cauza C-141/20.

10 În plus, se poate face o analogie cu jurisprudența Curții, care „a statuat în mod constant [...] că reducerea veniturilor fiscale nu poate fi considerată un motiv imperativ de interes public care să poată fi invocat pentru a se justifica o măsură în principiu contrară unei libertăți

fundamentale”. A se vedea Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punctul 49).

11 Grupul de lucru special federal și al landurilor pentru „Reforma Organschaft TVA” și-a încheiat deja activitatea. A se vedea <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern/zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in> (aprilie 2021).

12 A doua întrebare începe cu „În cazul în care răspunsul corect la prima întrebare este cel de la litera a)”, a se vedea punctul 14 din prezentele concluzii.

13 A se vedea un rezumat al celei de a doua întrebări la punctul 18 din prezentele concluzii.

14 A se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 30), și Hotărârea din 15 septembrie 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, punctul 30 și jurisprudența citată).

15 Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, punctul 24).

16 A se vedea punctele 10 și 11 din prezentele concluzii.