Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M^ME LAILA MEDINA
présentées 13 janvier 2022 [1]

Affaire C-141/20

Finanzamt Kiel
contre
Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

[demande de décision préjudicielle formée par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne)]

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Groupement TVA – Désignation d'un membre du groupement TVA en tant qu'assujetti – Activités économiques accomplies d'une façon indépendante – Arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:496) »

1. La présente demande de décision préjudicielle adressée à la Cour par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) porte sur l'interprétation de l'article 4, paragraphes 1 et 4, et de l'article 21, paragraphes 1, sous a), et 3 de la sixième directive 77/388/CEE [2]. Elle a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (ci-après « NGD ») au Finanzamt Kiel (administration fiscale de Kiel, Allemagne, ci-après le « Finanzamt ») au sujet de la désignation d'un groupement TVA en tant qu'assujetti.

2. Un groupement TVA est une fiction juridique aux fins de la TVA, prévue par la sixième directive, qui permet de traiter ledit groupement comme un seul assujetti immatriculé à la TVA. Il tend à simplifier les obligations TVA (c'est-à-dire à faciliter de manière significative la déclaration de TVA des groupes de sociétés qui peuvent ainsi déposer une seule déclaration de TVA consolidée couvrant les activités de l'ensemble des membres du groupe) et à lutter contre les abus en matière de fiscalité. En outre, les livraisons de biens et prestations de services réalisées entre les membres du groupement ne sont pas soumises à la TVA.

3. La doctrine académique a toutefois comparé le groupement TVA allemand aux contes de fées des frères Grimm : « [ce régime] rappelle [une de ces] pommes empoisonnées que la méchante reine donne à la douce Blanche-Neige. Bien que conçu comme une mesure de simplification, le groupement TVA est devenu une des cibles principales des contrôles effectués par

[1] Langue originale : l'anglais.

[2] Sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 2000/65/CE du Conseil du 17 octobre 2000 (JO 2000, L 269, p. 44) (ci-après la « sixième directive »).

l'administration fiscale allemande [...] ce qui a suscité de nombreux litiges devant les tribunaux [...] qui ont débouché sur une jungle bureaucratique pour des contribuables souvent perdus lorsqu'ils se demandent si leur soi-disant groupement TVA pourrait résister à un contrôle »[3].

4. Il convient de lire ensemble les présentes conclusions et celles que je présenterai dans une affaire parallèle, l'affaire C-269/20, Finanzamt T, notamment parce que la portée de la première question déférée par la XIe chambre du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) dans la présente affaire correspond à la première question posée par la Ve chambre de cette même juridiction dans l'affaire C-269/20.

I. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

5. Depuis le 1er janvier 2007, la directive 2006/112/CE[4] a remplacé la sixième directive. Cette dernière directive reste toutefois applicable au litige au principal ratione temporis.

6. L'article 4 de la sixième directive, intégré au titre IV intitulé « Assujettis », disposait :

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

[...]

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

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

[...] »

7. L'article 21 de la sixième directive, intitulé « Redevables de la taxe envers le Trésor », prévoyait notamment :

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

[...]

[3] Müller-Lee, J., Imhof, P., « VAT group requirements: a German fairy tale », *International Tax Review*, 2014, p. 48. Sur les groupements TVA en général, voir Pfeiffer, S., *VAT Grouping from a European Perspective*, IBFD Doctoral Series, vol. 34, 2015.

[4] Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1)

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

[...]

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

[...] »

B. Le droit allemand

8. L'article 2 de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires ; ci-après l'« UStG »), intitulé « Entrepreneurs, entreprises », dispose :

« 1) Est entrepreneur celui qui exerce d'une façon indépendante une activité commerciale ou professionnelle. L'entreprise comprend l'ensemble de l'activité commerciale ou professionnelle de l'entrepreneur. On entend par "activité commerciale ou professionnelle" toute activité permanente exercée pour en retirer des recettes, même si l'intention d'obtenir un profit fait défaut ou si un groupement de personnes n'exerce ses activités qu'à l'égard de ses membres.

2) L'activité commerciale 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 sur les plans financier, économique et de l'organisation à l'entreprise de l'entité faîtière (unité fiscale). Les effets de l'unité fiscale se limitent aux prestations internes entre les branches de l'entreprise [sises en Allemagne]. Ces branches doivent être traitées comme une seule entreprise. Si la direction de l'organe faîtier se trouve à l'étranger, la branche de l'entreprise la plus importante économiquement dans le pays est réputée être l'entrepreneur.

[...] »

II. Les faits à l'origine du litige au principal et les questions préjudicielles

9. Les parties s'opposent sur l'existence en 2005 (ci-après l'« année en cause ») d'une unité fiscale entre A, en tant que société faîtière, et NGD (la requérante au principal), en tant que société contrôlée.

10. NGD est une *Gesellschaft mit beschränkter Haftung* (société à responsabilité limitée) de droit allemand, constituée par acte notarié du 29 août 2005. Ses actionnaires sont A (à hauteur de 51 %) et C e.V. (à hauteur de 49 %). A est un organisme de droit public. C e.V. est une association déclarée. Au cours de l'année en cause, le gérant unique de la requérante était E, qui était également gérant unique de A et membre du conseil d'administration de C e.V.

11. Préalablement à la constitution de NGD, deux projets de statuts de la société avaient été présentés au Finanzamt afin que celui-ci prenne position sur l'existence d'une unité fiscale entre A et C e.V. Le Finanzamt a informé NGD que seule la seconde version de ces statuts satisfaisait aux

exigences de l'intégration sur le plan financier. NGD a toutefois été constituée sur le fondement de la première version des statuts. Ce n'est qu'en 2010 que la seconde version a fait l'objet d'un acte notarié et a été enregistrée au registre du commerce.

12. Lors d'un contrôle externe réalisé auprès de la société NGD, l'auditeur a conclu à l'absence d'unité fiscale entre celle-ci et A au cours de l'année en cause, à défaut d'intégration de NGD à la société A sur le plan financier. Même si A détenait une participation majoritaire de 51 % du capital social de NGD, en raison des dispositions statutaires elle ne détenait pas une majorité des droits de vote et n'était donc pas en mesure d'imposer ses décisions à NGD.

13. Le 30 décembre 2013, NGD a introduit sa déclaration de TVA pour l'année 2005. Dans cette déclaration, elle a réservé sa position quant au résultat de tout contrôle a posteriori concernant la question de savoir si cette société constituait une unité fiscale avec A.

14. Par décision du 30 mai 2014, le Finanzamt s'est rallié à la position de l'auditeur externe et a, par conséquent, levé la réserve de contrôle a posteriori.

15. Le 3 février 2017, le Finanzamt a rejeté la réclamation introduite par NGD contre cette décision comme étant non fondée, au motif qu'il n'existait pas d'unité fiscale entre NGD et A en raison de l'absence d'intégration sur le plan financier.

16. Le Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (tribunal des finances du Schleswig-Holstein, Allemagne) a toutefois accueilli le recours formé par NGD contre cette décision dans un jugement du 6 février 2018 qui a fixé le montant de la TVA due par cette société à 0 euro. Selon cette juridiction, la première version des statuts de NGD, en vigueur durant l'année fiscale en cause, remplissait également la condition d'intégration à la société faîtière A sur le plan financier. C'est donc à tort que le Finanzamt avait conclu à l'inexistence d'une unité fiscale. À cet égard, le Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (tribunal des finances du Schleswig-Holstein) s'est référé aux points 44 et 45 de l'arrêt du 16 juillet 2015, Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, ci-après l'« arrêt Larentia + Minerva », EU:C:2015:496). En conséquence, il a jugé que l'exigence posée par le Finanzamt, selon laquelle la société faîtière devait détenir non seulement une participation majoritaire, mais également une majorité des droits de vote de NGD, allait au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs de prévention des pratiques ou des comportements abusifs ou de lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales.

17. Le Finanzamt a introduit un recours en *Revision* (recours soulevant une question de droit) contre ce jugement devant le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, c'est-à-dire la juridiction de renvoi).

18. La XIe chambre du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a indiqué d'emblée que, si le litige au principal devait être analysé uniquement au regard du droit national applicable, le recours serait fondé. En effet, la qualification d'« unité fiscale » dépend de la condition relative à l'intégration sur le plan financier qui veut que la société faîtière dispose d'une majorité des droits de vote. La législation n'a pas été modifiée à la suite de l'arrêt Larentia + Minerva. La condition relative au rapport d'autorité et de subordination entre la société faîtière et l'entreprise contrôlée demeure requise en droit allemand, malgré les précisions apportées par la Cour dans ledit arrêt.

19. Eu égard à ces éléments, la juridiction de renvoi s'interroge, en premier lieu, sur la compatibilité avec le droit de l'Union du régime allemand d'unité fiscale (« *Organschaft* ») et, en particulier, sur le point de savoir si la condition d'intégration sur le plan financier, telle que

prévue à l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de l'UStG, peut encore être maintenue telle quelle [5]. En second lieu, elle se demande si le régime allemand d'unité fiscale peut être justifié par une lecture combinée de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive et de l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la même directive [6].

20. Dès lors, la XIe chambre du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 4, paragraphe 4, second alinéa, l'article 21, paragraphe 1, sous a), et l'article 21, paragraphe 3, de la [sixième directive], lus conjointement, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils autorisent un État membre à désigner en tant qu'assujetti, au lieu du groupement TVA [l'entité fiscale (« *Organkreis* »)], un membre de ce groupement (l'entité faîtière [(« *Organträger* »)]) ?

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

3) Faut-il appliquer un critère strict ou large dans le cadre de l'examen à effectuer en vertu de [l'arrêt Larentia + Minerva, points 44 et 45], visant à déterminer si l'exigence d'intégration sur le plan financier prévue à l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de [l'UStG] constitue une mesure licite, qui est nécessaire et appropriée pour atteindre les objectifs visant à prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales ?

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

III. Analyse

21. Conformément à la demande de la Cour, je limiterai les présentes observations à l'examen des première et quatrième questions préjudicielles.

A. Résumé succinct de l'argumentation des parties

22. NGD, les gouvernements allemand et italien ainsi que la Commission européenne ont présenté des observations écrites.

[5] Ces interrogations font l'objet des trois premières questions préjudicielles.

[6] Ce point est soulevé dans le cadre de la quatrième question préjudicielle.

1. Sur la première question préjudicielle

23. NGD considère que la juridiction de renvoi a relevé à juste titre que l'examen visé aux points 45 et 46 de l'arrêt Larentia + Minerva – afin de déterminer si la condition d'intégration sur le plan financier prévue par la législation allemande est nécessaire et appropriée pour atteindre les objectifs visant à prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales – n'est pertinent que si l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de l'UStG n'est pas contraire au droit de l'Union (lorsqu'il désigne l'assujetti en dérogeant au droit de l'Union). Si cette approche devait être retenue, le recours en *Revision* formé par le Finanzamt serait rejeté d'emblée au motif que cette disposition est incompatible avec le droit de l'Union.

24. Le gouvernement allemand conteste la recevabilité de la première question préjudicielle. Il fait valoir que cette question n'est pas pertinente pour la solution du litige au principal, lequel porte, en substance, sur le point de savoir s'il existe une intégration financière suffisante entre NGD et la société faîtière A.

25. À titre subsidiaire, il présente des observations tant sur la question de la conformité du régime national de l'unité fiscale (l'*Organschaft*) avec le droit de l'Union que sur celle de la licéité de ce régime en ce qu'il désigne un membre spécifique du groupement TVA en tant qu'assujetti unique représentant ce groupement.

26. S'agissant de la première question mentionnée au point précédent, le régime national de l'unité fiscale, tel que prévu à l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de l'UStG, correspond en tous points à celui résultant de l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive, lu en combinaison avec l'article 21, paragraphe 1, sous a), et paragraphe 3, de cette directive, en vertu duquel tous les membres du groupement doivent être considérés comme étant un seul assujetti et déposer une déclaration de TVA commune. La circonstance que, en vertu du droit national, ce ne soit pas l'unité fiscale (le groupement TVA) elle-même, mais sa société faîtière, qui remplit ces rôles n'a pas de conséquences en matière de conformité avec le droit de l'Union.

27. S'agissant de la seconde question évoquée au point 25 des présentes conclusions, le gouvernement allemand souligne que l'instauration du régime d'imposition du groupement TVA est facultative pour les États membres et que les modalités précises de ce régime sont laissées à la discrétion de ces derniers.

28. Cette position est également confortée par la genèse de la sixième directive. De plus, il est approprié de désigner l'entité faîtière en tant que seul assujetti puisque, en sa qualité d'organe hiérarchiquement supérieur, cette entité est la seule à être effectivement en mesure de satisfaire aux obligations fiscales pour l'ensemble du groupe. En tout état de cause, il n'y a pas différence dans la charge fiscale selon que le seul assujetti est le groupement TVA ou sa société faîtière.

29. Le gouvernement italien fait valoir, en substance, que l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il permet aux États membres de considérer une société, prise isolément, comme étant un seul assujetti même si elle est étroitement liée à d'autres sociétés sur les plans financier, économique et de l'organisation, lorsque des considérations tenant à l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales le justifient.

30. La Commission considère, en substance, que, bien que la société faîtière d'un groupement TVA puisse être l'assujetti et le seul interlocuteur de ce groupement, l'exigence prévue par le droit allemand selon laquelle cette société faîtière doit détenir une majorité des droits de vote dans le groupe est contraire à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive.

2. Sur la quatrième question préjudicielle

31. NGD estime qu'il convient d'apporter à la quatrième question préjudicielle une réponse négative, à savoir que la sixième directive n'accorde aux États membres aucune prérogative de catégorisation leur permettant de considérer que certaines entités ne sont pas indépendantes lorsqu'elles sont intégrées à la société faîtière d'un groupement TVA sur les plans financier, économique et de l'organisation.

32. Le gouvernement allemand soutient, à titre principal, que la quatrième question préjudicielle est également irrecevable, dès lors qu'elle ne permet pas de tirer des conclusions sur le point de savoir si l'exigence d'intégration sur le plan financier est satisfaite dans un cas de figure où, comme en l'espèce, bien qu'elle détienne une participation majoritaire, la société faîtière ne détient pas une majorité des droits de vote. Il estime dès lors que cette question n'est pas pertinente pour la solution du litige au principal.

33. À titre subsidiaire, ce gouvernement estime que, si la Cour devait considérer que ladite question est recevable, il conviendrait d'y répondre par l'affirmative. En effet, l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive et l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de cette directive autorisent un État membre à considérer, par catégorisation, une personne comme étant non indépendante au sens de l'article 4, paragraphe 1, de ladite directive, lorsque cette personne est intégrée sur les plans financier, économique et de l'organisation à une autre société (la société faîtière) d'une manière telle que cette dernière est en mesure d'imposer sa volonté à ladite personne et ainsi de l'empêcher d'adopter une autre ligne de conduite. Le gouvernement allemand ajoute, dans ce contexte, que les États membres disposent d'une certaine marge d'appréciation pour déterminer le degré d'indépendance dont jouit une entité dans l'exercice d'une activité économique lorsqu'ils transposent cette disposition.

34. Le gouvernement italien fait valoir, en substance, que la quatrième question préjudicielle est irrecevable, car elle n'a aucun lien avec les faits de l'espèce. Toutefois, dans l'hypothèse où il serait considéré qu'elle est recevable, il conviendrait de répondre qu'il ne saurait être considéré que l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive est susceptible d'exclure qu'une entité exerçant une activité économique de manière juridiquement indépendante puisse être considérée comme étant un assujetti même si elle est étroitement liée à une autre entité sur les plans financier, économique et de l'organisation, de manière à créer une situation de dépendance ou d'intégration économique par rapport à cette entité.

35. La Commission a abordé toutes les questions préjudicielles conjointement et n'a pas présenté d'observations distinctes sur cette question.

B. Appréciation

1. Sur la recevabilité

36. Le gouvernement allemand conteste la recevabilité des première et quatrième questions préjudicielles (voir points 24 et 32 des présentes conclusions), tandis que le gouvernement italien soutient que la quatrième question préjudicielle est irrecevable.

37. J'estime que ces arguments doivent être rejetés. Premièrement, les réponses aux questions posées sont manifestement nécessaires à la solution du litige au principal. Deuxièmement, le fait que deux chambres du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) (la XIe chambre dans la présente affaire et la Ve chambre dans l'affaire C-269/20) se réfèrent à des interprétations diamétralement opposées des dispositions pertinentes de la sixième directive [7] démontre qu'il est réellement nécessaire que la Cour donne des indications sur l'interprétation de ces dispositions. Cela ressort également de l'importante divergence de la jurisprudence de ces deux chambres d'une aussi haute juridiction nationale (notamment en ce qui concerne la manière dont il convient de transposer en droit interne l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive). La doctrine citée par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) dans ces deux renvois préjudiciels le souligne également.

2. Sur le fond du litige

38. Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive, lu conjointement avec l'article 21, paragraphe 1, sous a), et l'article 21, paragraphe 3, de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre désigne, en tant qu'assujetti à la TVA, non pas le groupement TVA lui-même (l'*Organkreis*), mais un membre de ce groupe, et plus précisément la société faîtière de ce groupe (l'*Organträger*).

39. Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, lu conjointement avec l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de cette directive, doit être interprété en ce sens qu'il autorise un État membre à considérer, par catégorisation, que certaines entités ne sont pas indépendantes lorsqu'elles sont intégrées, sur les plans financier, économique et de l'organisation, à la société faîtière d'un groupement TVA.

40. Il convient d'examiner ensemble ces questions et j'analyserai les problèmes qui les sous-tendent en trois étapes. Je commencerai, dans la première étape, par rappeler les conditions posées par le droit de l'Union pour la constitution d'un groupement TVA. J'examinerai ensuite, dans la deuxième étape, les règles relatives au statut du groupement TVA et de ses membres lorsque le groupement a été constitué et est opérationnel, y compris les relations de ce groupement avec l'administration fiscale, et la détermination du membre qui est redevable de la TVA due pour le groupement. Je terminerai enfin, dans la troisième étape, par l'examen de la question de savoir si le gouvernement allemand peut déroger aux règles du droit de l'Union relatives aux groupements TVA afin de maintenir son régime d'unité fiscale en matière de TVA.

[7] Voir, notamment, Geraats, M., « Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19 », *Steueranwaltsmagazin*, nº 3, 2021, p. 87.

a) Observations liminaires

41. Conformément aux conclusions définitives que tire la juridiction de renvoi dans son ordonnance, le raisonnement suivi pour justifier l'existence d'une unité fiscale en Allemagne est lié, sur les plans conceptuel et historique, tout comme du point de vue de l'économie générale de la législation allemande, au critère de l'indépendance dans l'exercice d'une activité économique.

42. Depuis plusieurs années, tant les juridictions allemandes [8] que la doctrine [9] ont éprouvé de sérieux doutes quant à la conformité des dispositions pertinentes de l'UStG avec la sixième directive. Comme je le démontrerai dans mes conclusions, ces doutes sont justifiés.

43. Certains des arrêts de la Cour pertinents pour la présente affaire se rapportent à l'article 11 de la directive 2006/112, puisque le libellé de l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive correspond à cette disposition.

44. À titre liminaire, il convient de rappeler que, pour déterminer la portée d'une disposition du droit de l'Union, il y a lieu de tenir compte à la fois de ses termes, de son contexte et de ses finalités [10].

b) Première étape : les conditions prévues par le droit de l'Union pour les groupements TVA

45. L'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive est libellé comme suit : « [s]ous réserve de la consultation prévue à l'article 29, chaque État membre a la faculté de considérer comme un seul assujetti les personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique, mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation ».

46. De manière générale, la sixième directive fournit aux États membres assez peu d'indications sur la manière de mettre en œuvre le régime du groupement TVA dans leur législation interne. De nombreux détails sont laissés à l'appréciation des États membres, ce qui risque de perturber l'application uniforme de la TVA au sein de l'Union européenne. La directive 2006/112 n'a pas amélioré cette situation. En effet, de grandes divergences ont été relevées parmi les États membres [11].

8 Voir Geraats, M., op. cit., p. 87. Cela transparaît également dans une certaine mesure dans les renvois préjudiciels à l'origine de l'arrêt Larentia + Minerva et de l'arrêt du 15 avril 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin (C-868/19, non publié, ci-après l'« arrêt Finanzamt für Körperschaften Berlin », EU:C:2021:285).

9 La juridiction de renvoi cite Birkenfeld, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, p. 120 et 126. Je peux également citer Stadie dans Rau/Dürrwächter (éd.), Umsatzsteuergesetz, *§ 2*, juillet 2011, points 915 et 993 ; Reiss dans Reiss/Kraeusel/Langer, UStG, *§ 2 UStG*, points 98.6 et 98.17 ; Klenk dans Sölch/Ringleb, UStG, *§ 2 UStG*, point 89 ; Korn dans Bunjes, UStG, *§ 2 UStG*, 2013, point 110 ; Scharpenberg dans Hartmann/Metzenmacher, UStG, *§ 2 UStG*, point 325 ; Radeisen dans Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, *§ 2 UStG*, 2011, point 179 ; Meyer dans Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, *§ 2 UStG*, 2011, point 64 ; Korf, *MwStR*, 2016, p. 257 ; et Lange, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2016, p. 297, 299 et 302. Voir également Rust, M., *Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft*, Sächsischer Steuerkreis, 2021.

10 Arrêt du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, point 23 et jurisprudence citée).

11 Voir Gryziak, B., « VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis », *International VAT Monitor*, vol. 32, 2021, p. 205. Voir la communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen concernant la possibilité de groupement TVA prévue à l'article 11 de la directive 2006/112/CE [précédemment l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive] relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [COM(2009) 325 final, p. 1].

47. En particulier, en ce qui concerne la législation allemande (l'UStG), le problème qui se pose tient au fait que, en vertu de la sixième directive, des sociétés indépendantes qui sont étroitement liées les unes aux autres ne perdent pas la qualité d'assujetti uniquement en raison de ce lien. En effet, la notion de « groupement TVA » n'aboutit nullement à ce que chaque assujetti dudit groupement soit remplacé par un seul membre de ce groupe.

Le contexte et le libellé des dispositions en cause

48. La Cour a déjà précisé que « [l]es termes utilisés à l'article 4, paragraphe 1, premier alinéa, de la sixième directive et à l'article 9, paragraphe 1, de la directive [2006/112], notamment le terme "quiconque", donnent de la notion d'"assujetti" *une définition large* axée sur l'indépendance dans l'exercice d'une activité économique, en ce sens que toutes les personnes, physiques ou morales, aussi bien publiques que privées, ainsi que les entités dépourvues de personnalité juridique, qui, d'une manière objective, remplissent les critères figurant à cette disposition, doivent être considérées comme des assujetties à la TVA » [12].

49. En outre, la personne concernée doit agir en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité et doit supporter le risque économique inhérent aux activités qu'elle accomplit de manière indépendante en tout lieu [13].

50. De plus, l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive indique qu'un « assujetti » accomplit son activité économique d'une façon indépendante, quel qu'en soit le lieu et quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

51. Étant donné que l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive et l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la même directive définissent la portée des termes « accomplit, *d'une façon indépendante* [...] une des activités économiques [...] » [14], la référence au « concept de groupement TVA » figurant à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de ladite directive commande de comprendre ce concept comme matérialisant l'accomplissement d'une activité économique *d'une façon indépendante*.

52. En d'autres termes, l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive définit, dans son premier alinéa, le terme « d'une façon indépendante » et renvoie ensuite, dans son second alinéa, au concept de groupement TVA dont la mise en place a été confiée aux États membres au titre de leur pouvoir discrétionnaire de mise en œuvre.

53. L'insertion du groupement TVA à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive commande de comprendre le concept d'une manière cohérente avec l'économie générale de cette directive en tant que matérialisation du concept d'indépendance. En vertu de l'article 4, paragraphe 4, de ladite directive, des personnes juridiquement indépendantes peuvent également être considérées, ensemble, comme étant un seul assujetti lorsque l'assujettissement ne saurait se justifier au titre de l'article 4, paragraphe 1, de la même directive, faute d'un lien suffisant entre ces personnes.

[12] Arrêt du 12 octobre 2016, Nigl e.a. (C-340/15, EU:C:2016:764, point 27 et jurisprudence citée) (mise en italique par mes soins).

[13] Voir, à cet égard, arrêts du 27 janvier 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, point 18), et du 18 octobre 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, point 23).

[14] Mise en italique par mes soins.

54. Ensuite, il importe de comparer le libellé des dispositions pertinentes de l'UStG à celui des dispositions de la sixième directive.

55. S'agissant de l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de l'UStG, cette disposition méconnaît le fait que l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive ne prévoit pas de conditions supplémentaires concernant la qualité d'assujetti des différents membres du groupement TVA. Par ailleurs, cette dernière disposition n'exige pas que le membre agissant au nom et pour le compte du groupement ne puisse être qu'une société mère disposant à la fois d'une participation majoritaire et d'une majorité des droits de vote, ni, en fait, aucune autre condition liée à la capacité juridique, à la propriété ou aux droits inhérents à la propriété d'une personne morale.

56. Aux termes de l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive, « chaque État membre a la faculté de considérer comme un seul assujetti les personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique, mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation ».

57. Alors que l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG dispose que « [l]'activité commerciale ou professionnelle n'est pas exercée d'une façon indépendante, [...] 2. lorsque l'architecture globale des liens effectifs montre qu'une *personne morale* [(i)] est *intégrée* [(ii)] sur les plans financier, économique et de l'organisation à *l'entreprise de l'entité faîtière* [(iii)] (unité fiscale). Les effets de l'unité fiscale se limitent aux prestations internes entre les branches de l'entreprise [sises en Allemagne]. Ces branches doivent être traitées comme une seule entreprise [...] »[15].

58. Il est clair que la disposition allemande transposant la sixième directive est trop restrictive puisqu'elle prévoit que l'unité fiscale (et, du fait de cette transposition, la société faîtière) est le seul assujetti, alors que l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive est plus général en ce qu'il permet seulement que plusieurs personnes indépendantes, mais liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, soient considérées comme étant un seul assujetti aux fins de la TVA.

59. Le libellé de l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive est en effet le suivant : « chaque État membre a la faculté de *considérer comme un seul assujetti* [(iii)] les *personnes* [(i)] établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique, mais qui sont *étroitement liées entre elles* [(ii)] sur les plans financier, économique et de l'organisation »[16].

60. L'analyse textuelle fait apparaître les différences entre : « une personne morale » et une « personne » (i)[17] ; entre « l'*intégration* d'une société contrôlée dans la société faîtière » et « les personnes morales indépendantes du point de vue juridique, mais étroitement *liées* entre elles » (ii), et entre « uniquement la société faîtière » et « le groupement TVA » en tant qu'assujetti unique (iii).

61. Les trois éléments de la comparaison qui précède, entre les dispositions allemandes et les termes mêmes de la sixième directive, montrent que l'UStG va au-delà de ce que prévoit la sixième directive.

15 Mise en italique par mes soins.

16 Mise en italique par mes soins.

17 Voir arrêt Larentia + Minerva, points 45 et 46.

62. À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, lorsque les États membres exercent le choix que leur laisse l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive et qu'ils fixent certaines conditions et modalités des groupements TVA, ils ne sauraient altérer fondamentalement la nature du concept de groupement TVA [18] ni la finalité de cette disposition [19]. Une analogie peut être établie avec la jurisprudence de la Cour [20] en ce sens que, par sa transposition de la sixième directive et par la définition des modalités qui matérialisent les droits que les groupements TVA et les personnes peuvent tirer de l'article 4, paragraphe 4, de cette directive, la législation des États membres ne saurait priver certains groupements TVA et certaines personnes, qui satisfont aux exigences prévues par ladite directive, du bénéfice de ces droits (ce qui est en fait le cas pour les personnes en cause dans la présente affaire et dans l'affaire C-269/20). Ainsi que l'a relevé la doctrine, les États membres devraient s'interroger sur la portée de la liberté législative résiduelle que leur laisse cette directive lorsqu'ils mettent en œuvre la possibilité d'instituer le groupement TVA afin de ne pas aller au-delà [21].

63. Le caractère trop restrictif de l'UStG et de la jurisprudence nationale a d'ailleurs déjà été démontré dans une autre situation relative aux groupements TVA : après que la Cour a été saisie de la présente affaire, elle a eu l'occasion de juger que l'UStG avait empêché, de manière illicite, des sociétés de personnes, qui n'étaient pas uniquement des personnes intégrées à l'entreprise de la société faîtière sur le plan financier, d'être membres d'un groupement TVA. Tel est l'objet de l'arrêt Finanzamt für Körperschaften Berlin.

c) Deuxième étape : les règles relatives au statut du groupement TVA et de ses membres une fois ce groupement constitué et opérationnel, en ce compris les relations du groupement avec les autorités fiscales

64. Il résulte des dispositions de la sixième directive relatives au statut du groupement TVA et de ses membres que les assujettis appartenant à un groupement TVA demeurent également des assujettis à titre individuel. Chacun d'eux est soumis à des obligations en matière de TVA de manière indépendante (c'est-à-dire en dehors du cadre du groupement TVA). Le groupement TVA institué par l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive tend uniquement à simplifier le traitement de la TVA. En pratique, les autorités fiscales devraient recevoir une seule déclaration de TVA agrégeant les déclarations individuelles de chaque assujetti faisant partie du groupement.

[18] Voir, à cet égard, arrêts du 4 octobre 2001, « Goed Wonen » (C-326/99, EU:C:2001:506, point 34), et du 5 juillet 2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, point 34).

[19] Sterzinger, C., « Notwendige Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in einen Organkreis », *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, p. 139.

[20] Voir, par analogie, arrêt du 26 juin 2001, BECTU (C-173/99, EU:C:2001:356, points 52 et suiv.).

[21] Korf, R., « Organschaft – quo vadis ? », *Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht*, 2008, p. 179.

1) La genèse législative

65. Au point 2 (qui porte sur l'article 2 – tel qu'il apparaît dans la proposition) de l'annexe A à la proposition de la Commission [22], qui a débouché sur l'adoption de la deuxième directive [23], le législateur de l'Union a indiqué que, dans le cadre de cette directive, il y a lieu d'éviter tout amalgame entre le régime du groupement TVA et une absence d'indépendance.

66. Ce point précise que « [l]e terme "d'une façon indépendante" vise notamment à exclure de la taxation les salariés qui sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail, y compris les travailleurs à domicile. Ce terme permet également à chaque État membre de ne pas considérer comme des assujettis séparés, mais comme un seul assujetti, les personnes qui, bien qu'indépendantes du point de vue juridique, sont cependant organiquement liées entre elles par des rapports d'ordre économique, financier et d'organisation. Toutefois, l'État membre qui envisage d'adopter un tel régime, doit procéder à la consultation prévue à l'article 13 ».

67. Certes, au moment de l'adoption de la deuxième directive, l'objectif était de légitimer, au regard du droit de l'Union, les réglementations des États membres telles que le régime allemand de l'unité fiscale, afin d'éviter que le concept de groupement TVA ne doive être créé en droit allemand.

68. La proposition d'une deuxième directive présentée par la Commission mentionnée ci-dessus précisait ce qui suit, sous le titre « Ad article 2 » :

« Selon les législations actuellement en vigueur dans certains États membres, des personnes indépendantes du point de vue juridique, mais organiquement liées entre elles par des rapports d'ordre économique, financier et d'organisation, sont considérées comme un seul assujetti, de sorte que les opérations effectuées entre elles ne constituent en général pas des opérations imposables. Dans cette conception, les entreprises constituant un "*Organschaft*" sont donc placées dans les mêmes conditions fiscales qu'une entreprise intégrée constituant une seule personne juridique.

Il convient de faire remarquer que si le système de taxe sur la valeur ajoutée est appliqué d'une manière pure, le régime fiscal précité ne présente pas d'avantages sur le plan concurrentiel par rapport à un régime fiscal qui traite les membres de l'"*Organschaft*" comme des assujettis séparés.

Dans ces conditions, il ne semble pas y avoir d'inconvénients majeurs si certains États membres continuent à considérer l'"*Organschaft*" comme un seul assujetti, tandis que d'autres ne le font pas. Toutefois, dans le premier cas, l'État membre intéressé doit procéder à des consultations préalables pour faire examiner si le régime préconisé ne provoque pas des perturbations de concurrence entre États membres » [COM (65) 144 final, p. 7 et 8].

69. La deuxième directive a été remplacée par la sixième directive et ces arguments sont restés valables (ils le sont d'ailleurs toujours sous l'empire de la directive 2006/112 qui a, à son tour, remplacé la sixième directive).

[22] Proposition d'une deuxième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires concernant la structure et les modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (présentée par la Commission au Conseil) [COM (65) 144 final].

[23] Deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée [JO 1967 (I), p. 1303].

70. Il ressort clairement de la genèse législative de l'article 4 de la sixième directive que le concept du groupement TVA n'implique pas que ses membres cessent d'accomplir des activités économiques indépendantes et que l'article 4, paragraphe 1, de cette directive ne s'oppose pas à ce qu'une société demeure assujettie à la TVA même si elle est contrôlée ou détenue par une autre société.

2) Un exemple pratique de groupement TVA

71. Un exemple simplifié d'un groupement TVA composé de deux membres seulement, qui a été présenté par la Commission, est instructif à cet égard. La société A contrôle la société B ; B achète des biens à des tiers assujettis pour 100 euros et 20 euros de TVA (au taux de 20 %) peuvent être déduits. B revend ces biens à A à prix coûtant. A vend ensuite les biens pour 200 euros à des personnes physiques non assujetties et facture 40 euros de TVA. La taxe due par les différentes sociétés constituant le groupement TVA s'établit comme suit si un paiement unique est effectué pour ce groupement.

72. i) B a déduit 20 euros pour les biens achetés à des tiers (moins 20 euros) ; ii) B vend les biens à A à prix coûtant et encaisse 20 euros (plus 20 euros) ; iii) A inscrit dans sa comptabilité l'acquisition des biens qu'elle a achetés à B et déduit 20 euros (moins 20 euros) ; A inscrit dans sa comptabilité la TVA perçue pour la revente des biens à des tiers (200 × 20 % = 40, soit plus 40 euros). Il s'ensuit que le montant total de la TVA due par le groupement TVA s'élève à 20 euros.

73. La société A s'acquitte des obligations fiscales des membres du groupement TVA et verse la TVA due par le groupement. Les opérations entre assujettis mentionnées aux points ii) et iii) se neutralisent intégralement. Lorsque B vend ses biens à A, la TVA perçue par B est égale à la TVA que A peut déduire. Ces opérations ne sont donc pas prises en compte lors de la détermination du montant de TVA dû par le groupement TVA. Conformément à l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, la société A accomplit ses activités économiques de façon indépendante. En sa qualité d'assujetti, A a perçu 40 euros de TVA. Elle a vendu les biens à des consommateurs finals et elle a pu déduire 20 euros de taxe en amont pour l'acquisition. Pour cette opération, A doit verser une TVA de 20 euros. B ne doit pas payer de TVA pour l'opération de revente puisque l'opération a été réalisée à prix coûtant.

74. Tous les membres d'un groupement TVA sont conjointement et solidairement responsables des dettes de TVA du groupement, même si, en pratique, seul le membre « interlocuteur » verse la TVA (conjointement) due. En ce qui concerne les groupements TVA, la sixième directive ne réglemente pas la répartition de la responsabilité – pour ce qui est de la TVA due par le groupement – entre ses membres ni les modalités de cette responsabilité.

75. Conformément au système de TVA mis en place par la sixième directive, tout assujetti est responsable de ses propres obligations en matière de TVA. Étant donné que, conformément aux règles prévues à l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive, les membres d'un groupement TVA ne perdent pas leur qualité d'assujettis individuels, la répartition des obligations en matière de TVA entre les membres du groupement relève du droit national des contrats et de la responsabilité civile.

76. Contrairement au régime du groupement TVA prévu par la sixième directive, le régime institué à l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG prévoit que les membres du groupement TVA ne sont plus considérés comme étant des assujettis, même s'ils continuent à livrer des biens et à fournir des services à titre onéreux, qu'ils le font de façon indépendante et que chacun d'eux est un assujetti agissant en tant que tel au sens de l'article 2 de la sixième directive.

77. À cet égard, je partage l'avis de la Commission selon lequel, dans le cadre de ce régime national, dans l'exemple ci-dessus, la société B ne serait pas (du tout) considérée comme étant un assujetti à la TVA. Elle serait simplement traitée comme un établissement de la société A. B acquiert toutefois des biens en qualité d'assujetti conformément à l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive. A serait le seul assujetti du groupement TVA. Toutefois, l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive ne permet pas que, en sa qualité de membre d'un groupement TVA, B ne soit plus considéré comme étant un assujetti dans la mesure où il continue à accomplir des activités économiques d'une façon indépendante au sens de l'article 4, paragraphe 1, de cette directive.

78. Dès lors, il importe de rappeler que les membres d'un groupement TVA ne perdent pas leur statut d'« assujetti » tant qu'ils ne cessent pas d'accomplir des activités économiques indépendantes. Comme je l'ai souligné ci-dessus, l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive n'exclut pas qu'une société reste assujettie lorsqu'elle est contrôlée par une autre société ou lorsqu'elle est entièrement ou partiellement détenue par cette autre société.

79. Lorsque plusieurs membres, juridiquement indépendants, d'un groupement TVA constituent ensemble un seul assujetti, un interlocuteur unique doit assumer les obligations TVA du groupement à l'égard des autorités fiscales. Cette tâche pourrait revenir à l'entité faîtière (comme le prévoit le droit allemand). Toutefois, je considère (à l'instar de la Commission) que, aux fins du groupement TVA, l'exigence selon laquelle l'entité faîtière doit disposer d'une majorité des droits de vote et d'une participation majoritaire dans la société contrôlée de l'unité fiscale est contraire à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive.

80. Comme cela a été mentionné ci-dessus, l'entité faîtière peut s'acquitter des obligations fiscales des différents assujettis du groupement TVA. Toutefois, conformément à la sixième directive, il n'est nullement requis que seul le membre qui contrôle le groupement TVA soit l'interlocuteur représentant le groupement à l'égard des autorités fiscales. Dans l'exemple simplifié figurant aux points 71 à 73 des présentes conclusions, il se peut, par exemple, que la société B dispose de liquidités plus importantes. Pour les autres membres du groupement, qui pourraient disposer de moins de liquidités, il est donc intéressant que B acquitte la TVA due pour le groupement. Les membres peuvent en effet également conclure un accord contractuel prévoyant la rémunération de l'interlocuteur qui traite avec les autorités fiscales.

3) Les exigences du droit de l'Union concernant la désignation de l'assujetti du groupement TVA

81. Dans sa communication[24], la Commission qualifie les groupements TVA d'« entité[s] "fictive[s]" ».

82. C'est donc à juste titre, comme nous le verrons, que la juridiction de renvoi considère que la circonstance que le législateur allemand n'a pas encore défini le groupement TVA comme une forme de société de droit national est dénuée de pertinence.

[24] Voir communication de la Commission [COM(2009) 325 final], point 3.2, deuxième alinéa.

83. En effet, l'observation formulée par la Commission dans la communication mentionnée ci-dessus – selon laquelle « le groupe TVA peut être décrit comme une entité "fictive" créée aux fins de la TVA, dans laquelle la réalité économique prime sur la forme juridique. Un groupe TVA est un assujetti d'un type particulier, qui n'existe qu'aux fins de la TVA. Il se fonde sur les liens financiers, économiques et organisationnels existant entre les sociétés concernées. Si chaque membre du groupe conserve sa forme juridique propre, aux fins de la TVA et à ces fins uniquement, le groupe TVA l'emporte sur les formes juridiques prévues, par exemple, par le droit civil ou le droit des sociétés [...] » – atteste à juste titre de la primauté du droit de l'Union en matière de TVA sur le droit civil ou le droit des sociétés nationaux (la juridiction de renvoi est également de cet avis ; voir ordonnance de renvoi, point 58).

84. Comme la juridiction de renvoi elle-même l'a relevé d'emblée, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, lorsqu'un État membre fait usage de la faculté que lui confère l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive, la réglementation nationale de transposition doit faire en sorte que l'assujetti soit unique et qu'un seul numéro de TVA soit octroyé pour le groupe dans son ensemble [25]. Bien qu'il ne ressorte pas de cette jurisprudence que l'assujetti unique doive être une personne spécifique, la Cour a néanmoins précisé, par la suite, que c'est le groupement TVA lui-même, lorsqu'il existe, qui est le redevable de la TVA [26].

85. Ainsi, en vertu du droit de l'Union, c'est le groupement TVA lui-même qui est l'assujetti redevable de la taxe, et non pas uniquement la société faîtière dudit groupement, c'est-à-dire un membre spécifique de celui-ci, comme c'est le cas en droit allemand. Une partie importante de la doctrine allemande a d'ailleurs souligné que, pour cette raison, l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase, de l'UStG est contraire à la sixième directive [27].

86. En outre, j'estime que la disposition de l'UStG mentionnée ci-dessus va manifestement au-delà de la simplification de la taxation des sociétés liées lorsqu'elle prévoit que la société faîtière est l'assujetti. Le libellé de l'UStG ignore, d'une part, la personnalité juridique indépendante des sociétés liées et, d'autre part, leurs éventuelles particularités en tant qu'entités publiques (ce point est mis en avant dans mes conclusions parallèles dans l'affaire C-269/20). Par ailleurs, la disposition précitée de l'UStG restreint la liberté du régime de groupement fiscal (groupement TVA) de désigner son représentant.

4) Sur l'éventuelle violation du principe de neutralité fiscale

87. L'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG pourrait également être contraire au principe de neutralité fiscale, dont il résulte que « les opérateurs doivent pouvoir choisir le modèle d'organisation qui, du point de vue strictement économique, leur convient le mieux, sans courir le risque de voir leurs opérations exclues [des] exonération[s] prévue[s] [par] la sixième directive » [28].

[25] Arrêt du 22 mai 2008, Ampliscientifica et Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, point 20).

[26] Arrêt du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, points 29, 35, 37 et dispositif).

[27] Voir notes 8 et 9 des présentes conclusions.

[28] Arrêt du 3 avril 2008, J.C.M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, point 28 et jurisprudence citée). Voir également, notamment, arrêts du 7 septembre 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, point 20), et du 23 octobre 2003, Commission/Allemagne (C-109/02, EU:C:2003:586, point 23).

88. En effet, la Cour a jugé que, aux fins de la TVA, en principe, « l'identité des exploitants [...] et la forme juridique [...] sont [...] sans pertinence »[29], à moins que la sixième directive ou la jurisprudence n'en disposent autrement.

89. Dans ce contexte, je partage la position de l'avocat général Mengozzi : « je peine à percevoir en quoi une distinction en fonction de la forme juridique ou de l'existence ou non de la personnalité morale des entreprises serait nécessaire et appropriée pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales [...] une telle distinction se heurte également [...] au principe de neutralité fiscale [...] priver de ces avantages des opérateurs économiques en raison de la forme juridique au moyen de laquelle un de ces opérateurs exerce son activité revient à traiter différemment des opérations analogues qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, en faisant abstraction du fait que la caractéristique de l'assujetti à la TVA est justement l'activité économique et non pas la forme juridique [...] Le mécanisme du groupement TVA doit promouvoir la neutralité fiscale en reflétant la réalité économique. Il ne doit pas conduire [...] à créer des distinctions artificielles en fonction de la forme juridique que revêtent les opérateurs économiques pour exercer leur activité »[30]. Dès lors, par analogie avec les conditions relatives à la forme juridique et à la personnalité juridique évoquées ci-dessus, j'estime que des conditions telles que celles imposées par l'UStG en l'espèce (qui désignent comme le représentant et l'assujetti du groupement TVA uniquement le membre de ce groupement qui le contrôle, qui détient une majorité des droits de vote et une participation majoritaire dans la société contrôlée de ce groupement, à l'exclusion de ses autres membres) semblent aller au-delà de ce qui est nécessaire et approprié pour atteindre les objectifs de la sixième directive.

d) Troisième étape : le gouvernement allemand peut-il invoquer une exception aux règles du droit de l'Union relatives aux groupements TVA pour justifier son régime ?

90. En règle générale, en vertu du droit de l'Union, l'assujetti doit être une personne répondant à la définition qu'en donne la sixième directive, c'est pourquoi j'examinerai si les mesures allemandes, qui précisent que le redevable de l'impôt ne peut être que la société faîtière, permettent de prévenir les pratiques fiscales abusives.

91. Ainsi que la Cour l'a relevé dans l'arrêt Larentia + Minerva précité (point 40), « [i]l ressort des motifs de la proposition de la Commission [COM(73) 950 final[31]] ayant conduit à l'adoption de la sixième directive que le législateur de l'Union, en adoptant l'article 4, paragraphe 4, [second] alinéa, de cette directive, a voulu 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 ».

92. La Cour a de plus considéré que « l'article 4, paragraphe 4, [second] alinéa, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'une réglementation nationale réserve la possibilité de constituer un groupement TVA, telle que prévue à ladite disposition, aux seules entités dotées de la personnalité morale et liées à l'organe faîtier de ce groupement dans un

[29] Voir, en ce sens, arrêt du 10 novembre 2011, The Rank Group (C-259/10 et C-260/10, EU:C:2011:719, point 46). Voir également arrêt du 17 février 2005, Linneweber et Akritidis (C-453/02 et C-462/02, EU:C:2005:92, point 25).

[30] Voir conclusions de l'avocat général Mengozzi dans les affaires jointes Larentia + Minerva et Marenave Schiffahrt (C-108/14 et C-109/14, EU:C:2015:212, points 80 à 83).

[31] Proposition de la sixième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de [TVA] : assiette uniforme (JO 1973, C 80, p. 1).

rapport de subordination, sauf si ces deux exigences constituent des mesures nécessaires et appropriées pour atteindre les objectifs visant à prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales » (arrêt Larentia + Minerva, point 46) [32].

93. L'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive a pour objectifs de prévenir les abus et de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi que de simplifier les opérations administratives en exonérant les transactions intragroupes.

94. L'objectif de cette disposition est donc de définir le seul assujetti du groupement TVA, qui est tenu de compléter la déclaration fiscale et d'acquitter la TVA pour le compte du groupement, sans pour autant supprimer l'obligation fiscale incombant aux autres membres du groupement. Cette disposition reste toutefois muette sur la responsabilité solidaire des différents membres du groupement. À cet égard, il ressort néanmoins de l'article 21, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive que les États membres peuvent prévoir qu'une personne autre que l'assujetti est tenue conjointement et solidairement d'acquitter la TVA. Il s'ensuit que le membre du groupement TVA, qui agit pour le compte de ce groupement, peut aussi être tenu conjointement et solidairement au paiement de cette taxe.

95. Comme l'a relevé la juridiction de renvoi, l'article 21, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive autorise seulement les États membres à désigner des personnes supplémentaires en tant que redevables de la TVA. Il ne leur permet pas de désigner, par voie de dérogation, un autre redevable de la taxe que le groupement TVA lui-même. En effet, il ressort de la jurisprudence que les États membres n'ont pas le droit d'ajouter des conditions supplémentaires à l'article 11 de la directive 2006/112 (et, par conséquent, à l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive) [33].

96. La juridiction de renvoi cherche ensuite à savoir si l'approche suivie par la Cour dans l'arrêt Larentia + Minerva doit être interprétée en ce sens que, afin de prévenir les abus ou de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, les États membres peuvent ne désigner que la seule société faîtière du groupe en tant que membre du groupement TVA agissant pour le compte de ce groupement. La juridiction de renvoi explique que la condition de détention d'une majorité des droits de vote visait à faciliter la coopération des membres du groupement TVA afin de garantir le respect de leurs obligations fiscales.

97. Je considère (à l'instar de la Commission) que l'objectif que poursuit la condition de détention d'une majorité des droits de vote par cette société faîtière n'est pas la prévention des abus ni la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

98. En effet, premièrement, ainsi que l'a indiqué le Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (tribunal des finances du Schleswig-Holstein) dans la présente affaire, aucun argument n'a été présenté dans l'affaire au principal en ce qui concerne la prétendue justification tirée du droit de l'Union, à savoir la prévention des abus et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, et le dossier ne contenait aucun élément permettant de déceler un tel comportement de la part des sociétés formant le groupement TVA en cause.

99. Deuxièmement, je suis d'accord avec la juridiction de renvoi lorsqu'elle affirme qu'elle « n'aperçoit pas dans quelle mesure le fait de considérer comme étant redevable de la taxe, au lieu du groupement TVA [lui-même], seulement un membre [spécifique] de celui-ci, pourrait servir à prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou à lutter contre la fraude ou

[32] Voir également arrêt Finanzamt für Körperschaften Berlin, point 47.

[33] Voir, en ce sens, arrêt Finanzamt für Körperschaften Berlin, point 53.

l'évasion fiscales, dès lors que [...] tous ses membres seraient [en tout état de cause] redevables de la taxe ensemble, c'est-à-dire en tant que débiteurs solidaires. Il est donc permis de douter que ce motif justificatif autorise même une dérogation » (point 59 de la décision de renvoi). La juridiction de renvoi relève également dans la décision de renvoi qu'« en droit national, l'unité fiscale vise non pas à la simplification administrative, mais à éviter un travail administratif inutile dans l'économie ».

100. Enfin, je rappellerai que la Cour a déjà rejeté des arguments d'ordre général similaires, tels que ceux invoqués par le gouvernement allemand dans l'affaire Finanzamt für Körperschaften Berlin, lorsqu'elle a jugé que l'objectif de prévention de l'évasion fiscale ne saurait justifier la réglementation allemande, exagérément restrictive, en matière de groupement TVA.

101. En effet, la Cour y a jugé 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 [...] de sorte que le risque de fraude ou d'évasion fiscales, au sens de l'article 11, second alinéa, de la [directive 2006/112 (lequel article correspond à l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive)], ne doit pas être purement théorique » [34].

102. Il ressort de la jurisprudence de la Cour que des justifications spécifiques sont nécessaires pour démontrer que les conditions restrictives imposées par le droit allemand aux groupements TVA en vertu de l'UStG servent effectivement à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales. J'estime que, tout comme dans l'affaire Finanzamt für Körperschaften Berlin, les arguments invoqués par le gouvernement allemand à cet égard ne sont pas convaincants dans la présente affaire.

IV. Conclusion

103. Je propose à la Cour de répondre aux première et quatrième questions préjudicielles posées par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) de la manière suivante :

L'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme doit être interprété en ce sens qu'il permet de traiter comme un seul assujetti aux fins des obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) des personnes étroitement liées, qui sont membres d'un groupement TVA.

Cette disposition doit toutefois être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une réglementation d'un État membre qui ne désigne en tant que représentant du groupement TVA que le seul membre faîtier – qui détient une majorité des droits de vote et une participation majoritaire dans la société contrôlée du groupe d'assujettis – à l'exclusion des autres membres du groupement.

[34] Voir arrêt Finanzamt für Körperschaften Berlin, point 61 et jurisprudence citée.