CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL ATHANASIOS RANTOS
prezentate la 16 mai 2024[1]

Cauza C-184/23

Finanzamt T
împotriva
S

[cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania)]

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – A șasea directivă 77/388/CEE – Articolul 2 punctul 1 și articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf – Sfera de aplicare a TVA-ului – Persoane impozabile – Posibilitatea statelor membre de a considera ca persoană impozabilă unică persoane independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale («grup TVA») – Prestații efectuate cu titlu oneros între membrii grupului TVA – Impozitarea acestor prestații – Beneficiar al prestației care nu are dreptul la deducerea TVA-ului – Risc de pierderi fiscale”

I. Introducere

1. Intră livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros între persoane care fac parte dintr-un grup TVA[2] (denumite „operațiuni interne” ale grupului TVA) în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) și, dacă este cazul, sunt supuse acestei taxe? Este răspunsul la această întrebare diferit în ipoteza în care beneficiarul livrării sau al prestării nu are (sau are numai parțial) dreptul la deducerea taxei aferente intrărilor?

2. Acestea sunt în esență întrebările pe care Curtea trebuie să le examineze în prezenta cauză, având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) cu privire la interpretarea articolului 2 punctul 1 și a articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din Directiva 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[3].

[1] Limba originală: franceza.

[2] Grup format din persoane independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale (denumit în continuare „grupul TVA”).

[3] JO 1977, L 145, p. 1, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000 (JO 2000, L 269, p. 44) (denumită în continuare „A șasea directivă”).

3. Această cerere de decizie preliminară a fost formulată în cadrul unui litigiu care a condus deja la o primă cerere preliminară, la care Curtea a răspuns în Hotărârea din 1 decembrie 2022, Finanzamt T (Prestări interne în cadrul unui grup TVA) (C-269/20, denumită în continuare „Hotărârea Finanzamt T I”, EU:C:2022:944). În urma acestei hotărâri, precum și a celei pronunțate în aceeași zi în cauza Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (C-141/20, denumită în continuare „Hotărârea Diakonie”, EU:C:2022:943), instanța de trimitere a manifestat îndoielile care au determinat-o să formuleze prezenta cerere de decizie preliminară.

4. Prezenta cauză oferă, așadar, Curții ocazia, pe de o parte, să furnizeze mai multe clarificări cu privire la regimul juridic aplicabil grupului TVA, care a făcut deja obiectul unei jurisprudențe bogate, și, pe de altă parte, să precizeze și domeniul de aplicare al acestor două hotărâri.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5. A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită, de la 1 ianuarie 2007, prin Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată[4] (denumită în continuare „Directiva TVA”). Totuși, ținând seama de data faptelor în discuție în litigiul principal, acesta rămâne guvernat de A șasea directivă.

6. Articolul 2 din A șasea directivă prevedea:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[…]” [traducere neoficială]

7. Articolul 4 alineatele (1) și (4) din A șasea directivă prevedea:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

[…]

(4) Sintagma «în mod independent» utilizată la alineatul (1) exclude de la plata TVA salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt legate de un angajator printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juridice care dau naștere relației angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului.

Sub rezerva consultărilor prevăzute la articolul 29, fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul țării care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.” [traducere neoficială]

[4] JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7.

B. Dreptul german

8. Articolul 2 alineatul (2) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”), în versiunea aplicabilă litigiului principal, are următorul cuprins:

„Activitatea industrială, comercială, artizanală sau profesională nu se exercită în mod independent:

[…]

2. dacă, având în vedere ansamblul relațiilor efective, o persoană juridică este integrată pe plan financiar, economic și organizațional în întreprinderea organizației-umbrelă (unitate fiscală). Efectele unității fiscale sunt limitate la prestații interne între filialele întreprinderii care au sediul pe teritoriul național. Aceste filiale trebuie să fie considerate ca o singură întreprindere. […]

[…]”

III. Litigiul principal, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

9. Situația de fapt din cauza principală este identică cu cea prezentată în Hotărârea Finanzamt T I [5]. În scopul prezentei proceduri, aceasta poate fi rezumată după cum urmează.

10. S, o fundație germană de drept public, este organizația-umbrelă a unui departament de medicină universitară și a societății U-GmbH (denumită în continuare „U-GmbH”). Această fundație este persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru serviciile de îngrijire pe care le prestează cu titlu oneros, însă nu este considerată persoană impozabilă pentru activitățile de formare pe care le desfășoară în cadrul exercitării prerogativelor sale de putere publică. Totuși, serviciile de medicină sunt scutite de TVA în conformitate cu A șasea directivă.

11. Pentru exercițiul fiscal al anului 2005, U-GmbH a furnizat S printre altele servicii de curățenie. Aceste servicii au fost prestate pentru întregul complex imobiliar al departamentului de medicină universitară, din care fac parte camerele pacienților, culoarele, sălile de operații, sălile de cursuri și laboratoarele.

12. Spațiul spitalicesc ca atare, în măsura în care este rezervat îngrijirilor acordate pacienților, face parte din domeniul activităților economice desfășurate de S, pentru care aceasta este supusă TVA-ului, în timp ce sălile de cursuri, laboratoarele și celelalte locații sunt utilizate pentru formarea studenților, activitate pe care această fundație ar efectua-o în exercitarea prerogativelor sale de putere publică și pentru care nu ar fi considerată ca fiind supusă acestei taxe.

13. Proporția suprafeței complexului imobiliar în discuție, pentru care au fost prestate servicii de curățenie pentru activitățile desfășurate de S în calitate de autoritate publică, se ridica la 7,6 % din suprafața totală a complexului imobiliar menționat. Pentru aceste servicii, U-GmbH a primit din partea S o remunerație care se ridica la o sumă totală de 76 085,48 euro.

[5] A se vedea punctele 11-19 din această hotărâre.

14. În urma unui control, administrația fiscală a rectificat decizia de impunere a S pentru exercițiul fiscal în cauză, considerând că sediile acesteia formau o întreprindere unică pentru care trebuia întocmită o singură declarație de TVA și, prin urmare, pentru care trebuia emisă o singură decizie de impunere.

15. În plus, potrivit administrației fiscale, serviciile de curățenie de care a beneficiat S în temeiul activităților care intră în sfera prerogativelor sale de putere publică i-ar fi fost prestate de U-GmbH în cadrul unității fiscale (Organschaft) pe care aceste entități o compuneau, în sensul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG, care urmărește să pună în aplicare în dreptul german posibilitatea, prevăzută la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, de a considera că membrii unui grup TVA reprezintă o persoană impozabilă unică.

16. Administrația fiscală a considerat că serviciile de curățenie furnizate pentru activitățile care țineau de puterea publică nu erau, prin urmare, impozabile și că ar fi fost efectuate în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice și ar fi generat în favoarea S o „prestare gratuită de servicii, asimilată unei prestări de servicii cu titlu oneros”[6].

17. Având în vedere aceste elemente, administrația fiscală a apreciat, ținând seama de proporția de 7,6 % din suprafața complexului imobiliar în discuție alocată activităților desfășurate de S în exercitarea prerogativelor sale de putere publică, că suma corespunzătoare curățeniei acestei proporții din suprafață, realizată de U-GmbH, se ridica la 5 782,50 euro. După deducerea unei marje de profit, evaluată la 525,66 euro, administrația fiscală a stabilit la 5 257 de euro baza de impozitare pentru furnizarea unei „prestări gratuite de servicii” și, astfel, o TVA majorată cu 841,12 euro.

18. Respingerea contestației administrative formulate de S împotriva acestei decizii de impunere rectificative a făcut obiectul unei acțiuni la Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, Germania), care a admis această acțiune.

19. Administrația fiscală a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală), instanța de trimitere care a adresat Curții cererea de decizie preliminară ce a condus la pronunțarea Hotărârii Finanzamt T I.

20. Instanța de trimitere consideră că este din nou necesară o cerere de decizie preliminară în litigiul cu care este sesizată în prezent.

21. Astfel, potrivit acestei instanțe, în urma Hotărârii Diakonie și, în special, în lumina raționamentului cuprins la punctele 77-80 din această hotărâre ar subzista o incertitudine cu privire la aspectul dacă existența unei grupări de mai multe persoane, considerată o singură persoană impozabilă, în temeiul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, are drept consecință faptul că prestările furnizate cu titlu oneros între aceste persoane nu intră în sfera de aplicare a TVA-ului în sensul articolului 2 punctul 1 din această directivă. Nici Hotărârea Diakonie, nici jurisprudența Curții nu ar furniza un răspuns clar cu privire la caracterul impozabil al operațiunilor interne.

22. Instanța menționată consideră de asemenea că există îndoieli cu privire la aspectul dacă operațiunile interne din cadrul unui grup TVA nu ar trebui, în orice caz, să intre în sfera de aplicare a TVA-ului atunci când beneficiarul prestației nu are sau are numai parțial dreptul la

[6] În conformitate cu articolul 3 alineatul (9a) punctul 2 din UStG interpretat în lumina articolului 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă.

deducerea TVA-ul aferent intrărilor, în caz contrar existând un risc de pierderi fiscale. Aceste îndoieli ar decurge din Hotărârile Finanzamt T I și Diakonie[7], în care Curtea a statuat că articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă nu se opune organizării unui grup TVA precum cel în cauză în dreptul german, în care organizația-umbrelă este desemnată drept persoană impozabilă unică, numai cu condiția ca aceasta să nu determine un risc de pierderi fiscale.

23. În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Gruparea mai multor persoane într-o persoană impozabilă unică în temeiul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din [A șasea directivă] are drept consecință faptul că prestațiile efectuate cu titlu oneros între aceste persoane nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată în sensul articolului 2 punctul 1 din această directivă?

2) Prestațiile efectuate cu titlu oneros între aceste persoane intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată în orice caz atunci când beneficiarul prestației nu are (sau are numai parțial) dreptul la deducerea TVA-ului aferent intrărilor, întrucât, în caz contrar, există riscul de pierderi fiscale?”

24. S, guvernul german, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise la Curte.

IV. Analiză

25. Prin intermediul celor două întrebări preliminare, care, în opinia noastră, trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 punctul 1 și articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că prestările de servicii efectuate cu titlu oneros între persoane care fac parte dintr-un grup TVA – în temeiul ultimei dispoziții – nu intră în sfera de aplicare a TVA-ului, în orice caz atunci când beneficiarul prestației nu ar avea (sau ar avea numai parțial) dreptul la deducerea taxei aferente intrărilor, ceea ce ar determina un risc de pierderi fiscale.

26. Cele două întrebări preliminare adresate în prezenta cauză urmăresc, așadar, să se verifice dacă operațiunile interne dintre membrii unui grup TVA trebuie considerate operațiuni supuse TVA-ului. În această privință, Curtea nu a avut încă ocazia să se pronunțe în mod explicit cu privire la acest aspect.

27. Instanța de trimitere afirmă că îndoielile aflate la originea acestor două întrebări preliminare decurg din două hotărâri pronunțate recent de Curte, și anume Hotărârile Finanzamt T I și Diakonie. Aceasta precizează de asemenea că, potrivit jurisprudenței sale, operațiunile interne dintre membrii unui grup TVA nu sunt impozabile.

28. Din lectura cererii de decizie preliminară rezultă totuși că această instanță tinde să considere că, în dreptul Uniunii, operațiunile interne menționate ar trebui considerate ca fiind supuse TVA-ului. În schimb, cele trei părți care au depus observații în fața Curții susțin, la rândul lor, teza contrară, potrivit căreia astfel de operațiuni interne nu intră în sfera de aplicare a TVA-ului.

[7] A se vedea punctul 50 și, respectiv, punctul 57 din aceste hotărâri.

29. Răspunsul la cele două întrebări preliminare adresate în prezenta cauză implică clarificarea interacțiunii dintre, pe de o parte, articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă, care, sub imperiul acesteia, determina sfera de aplicare a TVA-ului și, pe de altă parte, articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din directiva menționată, care permitea fiecărui stat membru să autorizeze operatorii economici stabiliți pe teritoriul statului respectiv să constituie un grup TVA [8]. Stabilirea interacțiunii dintre aceste două dispoziții presupune interpretarea lor.

30. În acest context, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în vederea interpretării unor dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acestora, ci și de contextul lor și de obiectivele urmărite de reglementarea din care fac parte aceste dispoziții [9].

31. În plus, rezultă atât din cerința aplicării uniforme a dreptului Uniunii, cât și din cea a principiului egalității de tratament că termenii unor dispoziții de drept al Uniunii, precum dispozițiile relevante în prezenta cauză, care nu conțin nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul lor de aplicare trebuie, în mod normal, să primească în toată Uniunea Europeană o interpretare autonomă și uniformă [10].

A. Cu privire la interpretarea literală a dispozițiilor relevante

32. Instanța de trimitere consideră că modul de redactare a dispozițiilor relevante în prezenta cauză pledează în favoarea caracterului impozabil al operațiunilor interne. Acest lucru ar reieși din împrejurarea că articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă nu face distincție, în ceea ce privește caracterul impozabil, între operațiunile interne ale grupului TVA și serviciile furnizate cu titlu oneros unor terți. Potrivit acestei instanțe, interpretarea articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din directiva menționată ar permite, în schimb, atât ipoteza caracterului impozabil, cât și pe cea a caracterului neimpozabil al operațiunilor interne.

33. În această privință, în ceea ce privește, în primul rând, articolul 2 din A șasea directivă, această dispoziție, astfel cum s-a amintit anterior, stabilește sfera de aplicare a TVA-ului [11]. Aceasta prevede printre altele la punctul 1 că sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

34. În plus, reiese dintr-o jurisprudență constantă „că o prestare de servicii nu este impozabilă decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce”, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului [12].

35. Rezultă, așadar, în mod explicit din modul de redactare a articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă că, pentru a putea intra în sfera de aplicare a TVA-ului, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii în cauză trebuie să fie efectuată de „o persoană impozabilă”. Rezultă, *a contrario*, că, dacă o livrare de bunuri sau o prestare de servicii este efectuată de o persoană care nu este calificată drept „persoană impozabilă”, această livrare sau prestare nu este supusă TVA-ului.

[8] Aceste două dispoziții corespund în prezent articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) și, respectiv, articolului 11 din Directiva TVA.

[9] A se vedea în special Hotărârea Finanzamt T I, punctul 35, și Hotărârea Diakonie, punctul 43.

[10] A se vedea în acest sens Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 33 și jurisprudența citată).

[11] Articolul 2 din A șasea directivă constituie singurul articol din titlul II din aceasta, intitulat „Sfera de aplicare”.

[12] Hotărârea din 24 ianuarie 2019, Morgan Stanley & Co International (C-165/17, EU:C:2019:58, punctul 37 și jurisprudența citată).

Stabilirea domeniului de aplicare al noțiunii de „persoană impozabilă” are, prin urmare, o importanță crucială în scopul stabilirii caracterului impozabil sau neimpozabil al anumitor operațiuni [13].

36. Noțiunea de „persoană impozabilă” este definită, în mod general, la articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă, potrivit căruia persoană impozabilă înseamnă orice persoană care, „în mod independent”, desfășoară orice activitate economică menționată la alineatul (2) al acestui articol, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

37. În această privință, din jurisprudența Curții reiese că, pentru a asigura o aplicare uniformă a celei de A șasea directive, se impune ca noțiunea de „persoană impozabilă” definită în titlul IV din aceasta să primească o interpretare autonomă și uniformă [14].

38. În ceea ce privește, în al doilea rând, articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă [15], din modul său de redactare rezultă că această dispoziție permite fiecărui stat membru să considere mai multe entități ca *persoană impozabilă unică* dacă acestea sunt stabilite pe teritoriul statului membru respectiv și dacă, deși sunt independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale. Potrivit modului său de redactare, acest articol nu supune aplicarea sa altor condiții și nu prevede nici posibilitatea statelor membre de a impune alte condiții operatorilor economici pentru a putea să constituie un grup TVA [16].

39. Potrivit unei jurisprudențe constante, aplicarea regimului prevăzut la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă presupune că reglementarea națională adoptată în temeiul acestei dispoziții autorizează entitățile care prezintă legături financiare, economice și organizaționale *să înceteze să fie considerate persoane impozabile distincte* în scopuri de TVA pentru a fi considerate o persoană impozabilă unică. Astfel, atunci când un stat membru aplică această dispoziție, entitatea sau entitățile subordonate în sensul dispoziției menționate *nu pot fi considerate persoană impozabilă sau persoane impozabile* în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă [17].

40. De aici rezultă, tot potrivit acestei jurisprudențe constante, că considerarea drept persoană impozabilă unică în temeiul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă exclude ca membrii grupului TVA să continue să depună separat declarații privind TVA-ul și să fie identificați în continuare, *atât în cadrul grupului, cât și în afara acestuia*, ca persoane impozabile, dat fiind că numai persoana impozabilă unică este autorizată să depună declarațiile de impunere menționate. Această dispoziție presupune, așadar, în mod necesar, atunci când este pusă în aplicare de un stat membru, ca prin efectul reglementării naționale de transpunere persoana impozabilă să fie unică și să se atribuie grupului un singur număr de identificare în scopuri de TVA [18].

[13] A se vedea în acest sens Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija (C-87/23, EU:C:2024:222, punctul 2).

[14] A se vedea în acest sens prin analogie Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 34).

[15] Articolul 4 din A șasea directivă constituie singurul articol din titlul VI din aceasta, intitulat „Persoane impozabile”.

[16] A se vedea Hotărârea Finanzamt T I, punctul 38, și Hotărârea Diakonie, punctul 44, precum și jurisprudența citată.

[17] A se vedea Hotărârea Finanzamt T I, punctul 39, și Hotărârea Diakonie, punctul 45, precum și jurisprudența citată. Sublinierea noastră.

[18] A se vedea Hotărârea Finanzamt T I, punctul 40, și Hotărârea Diakonie, punctul 46, precum și jurisprudența citată.

41. Rezultă, așadar, din jurisprudența Curții pe care tocmai am amintit-o că, atunci când mai multe persoane, independente din punct de vedere juridic, formează un grup TVA în sensul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, aceste persoane încetează să fie considerate persoane impozabile distincte și constituie împreună, în scopuri de TVA, o persoană impozabilă unică. Această persoană impozabilă unică va fi fie grupul TVA însuși, fie – dacă legislația națională relevantă prevede aceasta și astfel cum a clarificat Curtea în Hotărârile Finanzamt T I și Diakonie – unul dintre membrii săi, și anume organizația-umbrelă a acestui grup atunci când această organizație este în măsură să își impună voința în fața celorlalte entități care fac parte din grupul menționat și cu condiția ca desemnarea sa ca persoană impozabilă unică în scopuri de TVA să nu determine un risc de pierderi fiscale [19].

42. Din faptul că un grup TVA este considerat o persoană impozabilă unică în temeiul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă rezultă că prestările de servicii furnizate de un terț în favoarea unui membru al grupului TVA trebuie considerate, în scopuri de TVA, ca fiind furnizate nu în favoarea acestui membru, ci a grupului TVA în ansamblu din care acest membru face parte [20] și viceversa [21].

43. Analiza literală a celor două dispoziții relevante efectuată în lumina jurisprudenței Curții la punctele 38-40 din prezentele concluzii permite să se stabilească interacțiunea dintre aceste două dispoziții.

44. Această analiză arată, pe de o parte, că, potrivit articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, pentru ca o livrare de bunuri sau o prestare de servicii să poată intra în sfera de aplicare a TVA-ului, aceasta trebuie să fie efectuată de o „persoană impozabilă”. Pe de altă parte, ea arată de asemenea că grupul TVA este o persoană impozabilă unică și că entitățile care aparțin acestui grup TVA încetează să fie considerate, cu titlu individual, persoane impozabile distincte. Or, coordonarea necesară între aceste două constatări pledează în favoarea unei interpretări coroborate a celor două dispoziții menționate în sensul că operațiunile interne, și anume serviciile prestate cu titlu oneros între membrii unui grup TVA, nu intră în sfera de aplicare a TVA-ului.

45. Astfel, soluția contrară, potrivit căreia serviciile prestate de un membru al grupului TVA unui alt membru al aceluiași grup TVA (sau grupului TVA ca atare) ar constitui operațiuni supuse TVA-ului, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, ar presupune ca acest membru să fie o persoană impozabilă în conformitate cu dispoziția menționată, ceea ce este incompatibil cu natura de persoană impozabilă unică a grupului TVA, așa cum reiese din modul de redactare a articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din această directivă, precum și din jurisprudența constantă a Curții menționată la punctele 38-40 din prezentele concluzii.

46. Constituirea unui grup TVA dă naștere obligației fiscale a grupului și pune capăt celei distincte a acelora dintre membrii săi care erau persoane impozabile în scopuri de TVA înainte de a se alătura grupului, iar tratamentul operațiunilor grupului sub aspectul TVA-ului, atât al

[19] A se vedea în acest sens Hotărârea Finanzamt T I, punctul 53, și Hotărârea Diakonie, punctul 60. În această privință, a se vedea de asemenea punctul 89 din prezentele concluzii.

[20] A se vedea Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, denumită în continuare „Hotărârea Skandia”, EU:C:2014:2225, punctul 29), și Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Kaplan International colleges UK (C-77/19, EU:C:2020:934, punctul 46).

[21] Hotărârea din 11 martie 2021, Danske Bank (C-812/19, EU:C:2021:196, punctul 28).

celor efectuate între entități din cadrul său, cât și al celor efectuate cu entități din afara sa, este comparabil cu tratamentul TVA al unei persoane impozabile unice care își desfășoară activitatea individual [22].

47. Rezultă că o persoană care, ca urmare a apartenenței sale la un grup TVA, încetează să fie considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA nu poate fi considerată ca efectuând cu titlu individual o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, nici în afara grupului, și anume unor terți, nici în interiorul grupului TVA din care face parte, și anume altor membri ai aceluiași grup. În afara grupului, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii va fi considerată, în scopuri de TVA, ca fiind efectuată de persoana impozabilă unică, și anume, în principiu, grupul TVA însuși, care va datora taxa aferentă [23]. În interiorul grupului, operațiunile interne efectuate între membrii grupului sunt considerate a fi efectuate de grup pentru sine și, prin urmare, nu există sub aspectul TVA-ului [24]. Astfel, ca operațiuni (reciproce) între entități care fac parte dintr-o persoană impozabilă unică, acestea constituie, în scopuri de TVA, „fluxuri interne" neimpozabile, spre deosebire de operațiunile impozabile realizate cu terții [25].

48. O asemenea interpretare a dispozițiilor relevante, așa cum reiese din analiza lor literală, este, de altfel, conformă, pe de o parte, cu cea cuprinsă în liniile directoare care rezultă din cea de a 119-a reuniune a Comitetului TVA din 22 noiembrie 2021 [26], care, deși lipsite de valoare obligatorie, constituie totuși, potrivit jurisprudenței Curții, un ajutor pentru interpretarea celei de A șasea directive [27]. Pe de altă parte, aceasta este de asemenea conformă cu interpretarea cuprinsă în Comunicarea Comisiei din 2009 privind grupurile TVA [28].

49. Prin urmare, trebuie să se verifice în continuare dacă interpretarea dispozițiilor relevante care rezultă din analiza literală a acestora, în lumina jurisprudenței Curții, este confirmată de interpretarea lor contextuală și teleologică.

B. Cu privire la interpretarea contextuală a dispozițiilor relevante

1. Cu privire la analiza contextuală

50. Instanța de trimitere consideră că analiza contextuală a dispozițiilor relevante pledează de asemenea în favoarea caracterului impozabil al operațiunilor interne. Astfel, membrii grupului TVA ar efectua operațiunile lor interne în cadrul unei „activități economice independente" în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă. Răspunsul furnizat de Curte la a patra întrebare preliminară adresată în Hotărârea Diakonie ar confirma această analiză.

[22] Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753, punctul 42) și în cauza Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2012:751, punctul 40).

[23] A se vedea în acest sens Hotărârea din 11 martie 2021, Danske Bank (C-812/19, EU:C:2021:196, punctul 28), și Hotărârea Skandia, punctul 29.

[24] Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753, punctul 42) și în cauza Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2012:751, punctul 40), precum și Concluziile avocatului general Mengozzi prezentate în cauzele conexate Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt (C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:212, punctul 49).

[25] A se vedea în acest sens prin analogie Hotărârea din 24 ianuarie 2019, Morgan Stanley & Co International (C-165/17, EU:C:2019:58, punctul 38).

[26] Documentul B – taxud.c.l (2022) 2315070-1034, în special p. 24, punctul 3

[27] A se vedea prin analogie Ordonanța din 29 octombrie 2020, Weindel Logistik Service (C-621/19, EU:C:2020:889, punctul 48).

[28] A se vedea punctul 3.4.3 din Comunicarea către Consiliu și Parlamentul European privind opțiunea de grup TVA menționată la articolul 11 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al [TVA] [COM(2009) 0325 final din 2 iulie 2009].

51. Pentru a răspunde la îndoielile exprimate de instanța de trimitere pe plan contextual, trebuie analizat aspectul relației dintre, pe de o parte, condiția privind desfășurarea unei activități economice „în mod independent”, la care face referire definiția generală a unei persoane impozabile prevăzută la articolul 4 alineatul (1) din A șasea directivă și, pe de altă parte, regimul grupului TVA, astfel cum rezultă din articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din directiva menționată.

52. În această privință, din punct de vedere contextual, trebuie mai întâi să se arate că, în A șasea directivă, articolul 4 constituie singurul articol din titlul IV din aceasta, intitulat „Persoane impozabile”. În ceea ce privește structura acestui articol, alineatul său (1) conține definiția generală a unei persoane impozabile, în timp ce, după cum subliniază Comisia în mod întemeiat, celelalte dispoziții circumscriu și specifică noțiunea generală respectivă prin includerea sau excluderea anumitor cazuri.

53. În ceea ce privește în special condiția potrivit căreia activitatea economică trebuie să fie desfășurată „în mod independent”, domeniul de aplicare al acesteia este precizat la articolul 4 alineatul (4) primul paragraf din A șasea directivă, în temeiul căruia sintagma „în mod independent” exclude de la plata TVA salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt legate de angajator printr-un contract de muncă „sau prin orice alte legături juridice care dau naștere relației angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului”.

54. Reiese în continuare din jurisprudența Curții că, în ceea ce privește contextul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din această directivă, nici din această dispoziție, nici din sistemul instituit prin directiva menționată nu reiese că ea constituie o dispoziție derogatorie sau specială ce ar trebui interpretată în mod strict. Astfel, condiția referitoare la existența unei legături strânse pe plan financiar nu poate fi interpretată în mod strict [29].

55. În plus, Curtea a statuat în mod explicit că interpretarea autonomă și uniformă a noțiunii de „persoană impozabilă”, menționată la punctul 37 din prezentele concluzii, se impune de asemenea pentru această dispoziție în pofida caracterului facultativ pentru statele membre al regimului pe care îl reglementează dispoziția menționată, pentru a se evita, la momentul punerii lui în practică, divergențele în aplicarea acestui regim de la un stat membru la altul [30].

56. În ceea ce privește specificarea noțiunii generale de „persoană impozabilă” (în sensul indicat la punctul 52 din prezentele concluzii) care este efectuată la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, aceasta constă în prevederea explicită potrivit căreia – astfel cum rezultă din analiza literală dezvoltată mai sus – în cazul în care condițiile impuse de această dispoziție sunt îndeplinite, un grup TVA constituie, în temeiul unei *fictio iuris*, o persoană impozabilă unică în scopuri de TVA. Acest „mecanism” presupune că persoana impozabilă unică respectivă se substituie membrilor considerați individual în calitate de persoană impozabilă în scopuri de TVA, indiferent de aspectul dacă acești membri desfășoară sau nu în mod independent o activitate economică în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă.

57. În această privință, trebuie arătat că, în jurisprudența sa, Curtea a avut deja ocazia să arate că cerința referitoare la desfășurarea unei activități economice „în mod independent” în vederea calificării drept persoană impozabilă în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă constituie o problemă juridică distinctă de cea a configurației grupului TVA ca persoană

[29] A se vedea Hotărârea Finanzamt T I, punctul 42, și Hotărârea Diakonie, punctul 48, precum și jurisprudența citată.

[30] A se vedea în acest sens prin analogie Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 34).

impozabilă unică și că aceste două aspecte nu sunt în mod necesar legate între ele. De altfel, într-un asemenea context se înscrie, în opinia noastră, răspunsul la a patra întrebare preliminară dat de Curte în Hotărârea Diakonie, care a generat îndoielile instanței de trimitere. Vom examina astfel, mai întâi, jurisprudența menționată mai sus înainte de a analiza ulterior partea relevantă din Hotărârea Diakonie.

2. Cu privire la jurisprudența privind relația dintre condiția referitoare la desfășurarea unei activități economice „în mod independent” și regimul grupului TVA

58. Prima întrebare preliminară adresată Curții în cadrul cauzei în care s-a pronunțat Hotărârea Skandia [31] privea aspectul dacă prestările de servicii furnizate de un sediu principal stabilit într-o țară terță către sucursala sa stabilită într-un stat membru constituiau operațiuni supuse TVA-ului atunci când această sucursală este membră a unui grup TVA.

59. În general, potrivit jurisprudenței Curții, un sediu principal și o sucursală constituie una și aceeași persoană impozabilă în scopuri de TVA, cu excepția cazului în care se stabilește că sucursala desfășoară o activitate economică independentă [32].

60. În acest context, Curtea a analizat așadar, mai întâi, dacă în speță sucursala acționa sau nu în mod independent. Ea a constatat că situația nu era aceasta și că, prin urmare, sucursala menționată nu putea avea ea însăși calitatea de persoană impozabilă în sensul Directivei TVA [33].

61. Totuși, Curtea a statuat că, având în vedere că sucursala menționată făcea parte dintr-un grup TVA și forma astfel, împreună cu ceilalți membri ai acestui grup, o persoană impozabilă unică, diferită de sediul principal, în scopuri de TVA, serviciile furnizate de sediul principal sucursalei sale – neindependentă – membru al unui grup TVA nu puteau fi considerate ca fiind furnizate acesteia, ci trebuiau să fie considerate ca fiind furnizate grupului TVA și constituiau, prin urmare, operațiuni supuse TVA-ului [34].

62. Curtea a confirmat ulterior această jurisprudență în cauza Danske Bank [35], în care a aplicat același principiu unei situații care ar putea fi definită drept „inversă”, în care sediul principal era cel care făcea parte dintr-un grup TVA.

63. Această jurisprudență arată că, deși condiția referitoare la desfășurarea unei activități economice „în mod independent” este, potrivit însăși termenilor articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă, o condiție necesară pentru ca o persoană să poată fi calificată drept persoană impozabilă, aceasta nu se opune ca o entitate care nu îndeplinește această condiție să poată totuși intra în sfera de aplicare a TVA-ului în măsura în care aparține unui grup TVA și face, astfel, parte dintr-o persoană impozabilă unică în sensul articolului 4 alineatul (4) din directiva menționată.

[31] În această cauză, întrebarea preliminară adresată Curții privea interpretarea articolului 2 alineatul (1) și a articolelor 9 și 11 din Directiva TVA.

[32] A se vedea Hotărârea din 24 ianuarie 2019, Morgan Stanley & Co International (C-165/17, EU:C:2019:58, punctul 35).

[33] A se vedea punctul 26 din Hotărârea Skandia.

[34] A se vedea punctele 28, 30 și 31 din Hotărârea Skandia.

[35] Hotărârea din 11 martie 2021, Danske Bank (C-812/19, EU:C:2021:196, punctele 17-35).

64. Problema respectării condiției referitoare la desfășurarea unei activități economice „în mod independent”, enunțată la articolul 4 alineatul (1) din această directivă, și consecințele juridice care decurg din apartenența la un grup TVA constituie, astfel, două probleme juridice distincte care nu au în mod necesar legătură între ele. Prin urmare, respectarea sau nerespectarea condiției menționate nu are niciun efect asupra acestor consecințe.

3. Cu privire la răspunsul Curții la a patra întrebare preliminară în Hotărârea Diakonie

65. A patra întrebare preliminară analizată de Curte în Hotărârea Diakonie trebuie examinată în acest context de interacțiune sau chiar de tensiune între condiția referitoare la caracterul independent al activității economice, în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă, și regimul juridic al grupului TVA.

66. Această întrebare a fost adresată Curții într-o situație în care legislația națională în cauză (tot legislația germană) prevedea că persoana impozabilă unică în scopuri de TVA nu este grupul TVA ca atare, ci un membru al acestuia, și anume organizația-umbrelă căreia îi este atribuită întreaga cifră de afaceri realizată de entitățile care fac parte din grupul TVA și care este obligată la plata TVA-ului corespunzător totalității acestei cifre de afaceri [36].

67. În plus, potrivit acestei legislații naționale, activitățile economice și profesionale ale entităților integrate în organizația-umbrelă a unității fiscale din care făceau parte aceste entități nu erau considerate ca fiind exercitate în mod independent [37], ca urmare a raportului de autoritate și de subordonare calificat (în prezent) drept „integrare însoțită de drepturi de intervenție” între organizația-umbrelă și celelalte entități [38].

68. În acest context, instanța de trimitere (aceeași cu cea din prezenta cauză) a adresat printre altele o întrebare privind posibilitatea de a considera prin standardizare, și anume „în bloc”, ca nefiind independente în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă entitățile care fac parte din grupul TVA, ca urmare a acestei relații de subordonare.

69. Instanța menționată a ridicat în special problema dacă articolul 4 alineatul (1) și articolul 4 alineatul (4) *primul paragraf* [39] din A șasea directivă permiteau unui stat membru să considere, *prin standardizare*, că o persoană nu este independentă în sensul articolului 4 alineatul (1) din această directivă în cazul în care persoana menționată face parte dintr-un grup TVA în care organizația-umbrelă își putea pune în aplicare voința față de această persoană, împiedicând astfel formarea unei voințe diferite a persoanei.

[36] A se vedea punctele 21 și 22 din Hotărârea Diakonie.

[37] A se vedea articolul 2 alineatul (2) punctul 2 prima teză din UStG. A se vedea de asemenea punctul 22 din Hotărârea Diakonie.

[38] A se vedea punctul 20 din Hotărârea Diakonie. Pentru o evocare mai detaliată a faptelor cu privire la acest aspect, a se vedea de asemenea punctul 85 și următoarele din cererea de decizie preliminară în această cauză.

[39] În speță, instanța de trimitere a ridicat problema dacă cerința menționată mai sus referitoare la subordonarea entităților care compun o unitate fiscală [în sensul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă] față de organizația-umbrelă a acesteia, impusă în dreptul german, pentru a aprecia existența unei unități fiscale, își putea găsi o justificare în coroborarea articolului 4 alineatul (1) și alineatul (4) primul paragraf din A șasea directivă, „asimilând” într-un fel entitățile care aparțineau grupului TVA unor angajați, în sensul acestei din urmă dispoziții. A se vedea Hotărârea Diakonie, punctele 28-30.

70. În acest context, Curtea a statuat că articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă coroborat cu articolul 4 alineatul (1) primul paragraf din această directivă trebuia interpretat în sensul că se opune ca un stat membru să califice, prin standardizare, anumite entități ca nefiind independente atunci când aceste entități sunt integrate pe plan financiar, economic și organizațional în organizația-umbrelă a unui grup TVA.

71. Cu alte cuvinte, Curtea a statuat că nu se poate considera că împrejurarea că o entitate este membră a unui grup TVA implică în mod automat că această entitate nu desfășoară activități economice „în mod independent”, în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă.

72. Hotărârea Diakonie confirmă, așadar, în conformitate cu jurisprudența menționată la punctele 58-64 din prezentele concluzii, că cerința referitoare la desfășurarea unei activități economice în mod independent, în sensul articolului 4 alineatul (1) din această directivă, și consecințele care decurg din apartenența unei entități la un grup TVA sunt chestiuni juridice distincte și că apartenența respectivă nu are niciun efect asupra definirii unei activități economice independente, în sensul articolului 4 alineatul (1) din directiva menționată.

73. Prin urmare, Hotărârea Diakonie nu repune nicidecum în discuție configurația grupului TVA ca persoană impozabilă unică, în temeiul considerațiilor și al jurisprudenței menționate la punctele 38-42 din prezentele concluzii, jurisprudență la care această hotărâre face referire în mod explicit. Rezultă că hotărârea menționată nu poate repune în discuție consecințele acestei configurații, astfel cum au fost indicate la punctele 43-47 din prezentele concluzii, în ceea ce privește calificarea ca persoană impozabilă în scopuri de TVA a grupului TVA și a membrilor săi, atât în afara, cât și în interiorul grupului însuși [40].

74. Pe de altă parte, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Diakonie, Curtea nu trebuia să examineze și, prin urmare, nu a soluționat problema dacă operațiunile interne ale grupului TVA erau sau nu supuse TVA-ului.

75. Ținând seama de analiza contextuală care precedă și de jurisprudența relevantă menționată mai sus, chiar dacă persoane care fac parte dintr-un grup TVA desfășoară activități economice „în mod independent” în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă, acest lucru nu are niciun impact asupra împrejurării că, în urma apartenenței lor la un grup TVA, aceste persoane constituie împreună, în scopuri de TVA, o persoană impozabilă unică și încetează astfel să fie considerate persoane impozabile distincte în scopuri de TVA, atât în relațiile externe, cât și în relațiile interne ale grupului TVA.

76. Rezultă că, contrar celor avute în vedere de instanța de trimitere, faptul că membrii grupului TVA își desfășoară operațiunile interne în cadrul unei „activități economice independente” în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă nu susține teza caracterului impozabil al acestor operațiuni interne și nu poate repune în discuție interpretarea dispozițiilor relevante care figurează la punctele 43-47 din prezentele concluzii.

[40] Aspectul dacă o entitate membră a grupului TVA desfășoară sau nu în mod independent o activitate economică ar putea, dacă este cazul, să aibă consecințe în cadrul raporturilor interne existente în interiorul grupului TVA în legătură cu sarcina fiscală suportată de fiecare dintre membrii săi. A se vedea în această privință Hotărârea Diakonie, punctul 27.

C. Cu privire la interpretarea teleologică a dispozițiilor relevante

77. Instanța de trimitere apreciază că obiectivele urmărite de articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă nu ar trebui să impună o neimpozitare a operațiunilor interne. Simplificarea *procedurală* prin care se urmărește ca, în urma constituirii grupului TVA, să nu mai fie necesară depunerea mai multor declarații de venituri nu ar trebui să influențeze exigibilitatea taxei, astfel încât operațiunile interne ar fi supuse TVA-ului. În schimb, dacă simplificarea menționată are o natură *materială*, acest lucru ar fi de înțeles atunci când membrul grupului care beneficiază de operațiunea internă are dreptul să deducă TVA-ul aferent intrărilor, astfel încât datoria fiscală și dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte se compensează. Totuși, o netaxare generală a operațiunilor interne care se aplică și atunci când membrul grupului care beneficiază de operațiunea internă nu are dreptul de a deduce TVA-ul aferent intrărilor ar conduce la pierderi fiscale și, în definitiv, nu la o simplificare administrativă, ci la o neimpozitare. Nici obiectivul prevenirii anumitor abuzuri nu ar justifica netaxarea operațiunilor interne. Dimpotrivă, ar putea fi considerat ca fiind abuziv ca membrii grupului, care nu au dreptul de a deduce TVA-ul, să primească un avantaj fiscal.

78. Pentru a răspunde la îndoielile exprimate de instanța de trimitere, trebuie să se stabilească logica, și anume justificarea mecanismului grupului TVA, astfel cum este prevăzut la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă.

79. În această privință, trebuie amintit că, în ceea ce privește obiectivele urmărite de articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, Curtea a arătat că din motivele propunerii Comisiei, care a condus la adoptarea directivei menționate [COM(73) 950 final], rezultă că legiuitorul Uniunii a intenționat, prin adoptarea acestei dispoziții, să permită statelor membre să nu asocieze în mod sistematic calitatea de persoană impozabilă cu noțiunea de „independență pur juridică”, fie în interesul simplificării administrative, fie al combaterii anumitor abuzuri precum divizarea unei întreprinderi în mai multe persoane impozabile astfel încât fiecare dintre acestea să beneficieze de un regim special [41].

80. Instanța de trimitere face referire în mod explicit la această jurisprudență a Curții, însă se concentrează exclusiv pe obiectivele de simplificare administrativă și de prevenire a abuzurilor. Totuși, după cum reiese din cuprinsul punctului precedent, mecanismul grupului TVA urmărește mai întâi să permită statelor membre să nu asocieze în mod sistematic calitatea de persoană impozabilă cu noțiunea de „independență pur juridică”. Așadar, este vorba în mod explicit despre un instrument care permite statelor membre să facă distincție între problema supunerii la plata TVA-ului și cea referitoare la organizarea juridică a întreprinderilor.

81. În această privință, trebuie arătat că obligația de a plăti TVA poate avea și are un impact asupra structurii și a funcționării actorilor economici [42]. Astfel, aceasta poate influența alegerile organizaționale ale întreprinderilor. Așadar, o întreprindere poate fi în situația să aleagă fie să internalizeze anumite livrări de bunuri sau prestări de servicii în cadrul unei unități operaționale interne întreprinderii înseși, fie să le externalizeze către o entitate distinctă din punct de vedere juridic, dar care face parte din grup (de exemplu, o societate de producție sau de servicii) [43]. Prin urmare, aspectul dacă activitățile unui actor economic sunt internalizate sau externalizate (în

[41] A se vedea Hotărârea Finanzamt T I, punctul 43, și Hotărârea Diakonie, punctul 49, precum și jurisprudența citată.

[42] A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753, punctul 49).

[43] A se vedea în acest sens Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza Adient (C-533/22, EU:C:2024:106, punctul 33).

cadrul grupului) poate să nu depindă numai de considerații operaționale sau economice, ci este posibil să fie de asemenea necesar să se țină seama de consecințele care decurg din obligația de a plăti TVA.

82. Totuși, în principiu, nu ar trebui să fie relevantă luarea în considerare, în scopuri de TVA, a împrejurării că o parte din activitatea unei întreprinderi este externalizată către o entitate distinctă (în mod potențial un contribuabil distinct) care face parte din grup sau că aceasta este efectuată de o unitate operațională internă a unei întreprinderi mai mari. Astfel, activitatea, iar nu forma juridică definește statutul de persoană impozabilă în scopuri de TVA [44].

83. Recurgerea la mecanismul grupului TVA permite, prin urmare, statelor membre să diminueze influența pe care TVA-ul o are asupra modului în care se organizează operatorii economici. Mecanismul grupului TVA susține, așadar, neutralitatea fiscală „organizațională”, permițând stabilirea unor structuri de activitate adecvate, fără consecințe negative în planul răspunderii privind TVA-ul [45]. Totuși, sub rezerva considerațiilor expuse la punctul 85 din prezentele concluzii, această funcție presupune că operațiunile interne ale grupului nu sunt impozabile. Astfel, neutralitatea fiscală „organizațională” menționată mai sus poate fi garantată numai dacă regimul fiscal privind TVA-ul este același în cazul unei internalizări sau al unei externalizări (în cadrul grupului) a livrărilor și a prestărilor.

84. Constatarea că obiectivul de a garanta neutralitatea fiscală „organizațională” este funcția fundamentală și originară a mecanismului grupului TVA decurge nu numai din termenii jurisprudenței Curții menționate la punctul 78 din prezentele concluzii, ci și din geneza dispoziției care îl prevede. Astfel, noțiunea de grup TVA a fost introdusă în dreptul Uniunii prin A doua directivă 67/228/CEE [46], pe baza reglementării germane referitoare la „Organschaft” [47], al cărei nucleu dur era, după cum amintește de asemenea instanța de trimitere [48], caracterul impozabil al operațiunilor interne pentru a evita cumulul de taxe. Ulterior, aceasta a evoluat cu ocazia modificărilor succesive aduse prin A șasea directivă și, în cele din urmă, prin Directiva TVA [49].

85. Or, după cum a arătat instanța de trimitere, funcția care constă în garantarea neutralității fiscale „organizaționale” și-a pierdut o parte din importanță în urma introducerii posibilității de a deduce TVA-ul aferent intrărilor. Astfel, în prezența acestei posibilități, datoria fiscală și dreptul de a deduce TVA-ul achitat în amonte se compensează, așa încât, în cazul în care o asemenea deducere este posibilă, regimul grupului TVA nu are un domeniu de aplicare material, iar justificarea sa rezidă în mod fundamental în simplificarea administrativă de natură procedurală. În această privință, trebuie arătat că această simplificare administrativă este de asemenea favorabilă autorității fiscale, întrucât îi permite să evite o serie de controale.

44 Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753, punctul 50).

45 Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753, punctul 49) și, în acest sens, Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza Adient (C-533/22, EU:C:2024:106, punctul 33).

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

47 Astfel, expunerea de motive referitoare la această A doua directivă 67/228 enunța următoarele: „The law currently in force in certain Member States treats persons who are independent from a juridical point of view, but organically interlinked by economic, financial or organization ties, as one single taxpayer, so that transactions among these persons do not constitute tax acts. In this view, firms forming an *Organschaft* are therefore, subject to the same fiscal conditions as an integrated firm which is one single juridical person”. Buletinul Comunităților Europene, supliment 5/65, în special p. 20 (disponibil numai în limba engleză).

48 A se vedea punctul 47 și următoarele din decizia de trimitere și, în special, punctul 54.

49 Pentru o evocare a genezei dispoziției de drept al Uniunii referitoare la grupul TVA, a se vedea Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753, punctele 29-36), precum și Pfeiffer, S., *VAT Grouping from a European Perspective*, IBFD Doctoral Series, vol. 34, 2015.

86. Obiectivul acestui regim de a garanta neutralitatea fiscală „organizațională” este încă pe deplin valid pentru întreprinderile care nu au dreptul de a deduce TVA-ul aferent intrărilor. Astfel, pentru aceste întreprinderi, dacă statul membru în cauză a utilizat posibilitatea de a constitui grupuri TVA – și cu condiția ca operațiunile interne să nu fie impozabile – este irelevant dacă livrările de bunuri sau prestările de servicii sunt efectuate de înseși aceste întreprinderi sau printr-o întreprindere controlată. În ambele cazuri, livrările de bunuri sau prestările de servicii menționate nu vor conține TVA [50]. Așadar, tocmai pentru aceste întreprinderi rămâne valabilă justificarea prin garantarea neutralității fiscale „organizaționale”. Prin urmare, pentru întreprinderile menționate, mecanismul grupului TVA nu are un domeniu de aplicare doar procedural, ca simplificare administrativă, ci păstrează un domeniu de aplicare material [51].

87. În acest context, este relevant să se amintească faptul că, în Hotărârea din 9 aprilie 2013, Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217), Marea Cameră a Curții a considerat în mod explicit că niciun element, în special din perspectiva obiectivelor dispoziției Directivei TVA care prevede grupul TVA, nu conducea la concluzia că persoanele neimpozabile care nu pot, așadar, să factureze TVA nu ar putea fi incluse într-un grup TVA [52].

88. În sfârșit, în ceea ce privește riscul pretinselor pierderi fiscale menționate de instanța de trimitere, arătăm următoarele.

89. În primul rând, nu este relevantă invocarea Hotărârilor Finanzamt T I și Diakonie și a punctelor 50 și, respectiv, 57 din acestea pentru a susține teza caracterului impozabil al operațiunilor interne între membrii unui grup TVA în ceea ce privește riscul unor pierderi fiscale. Astfel, pe de o parte, în aceste hotărâri Curtea nu a examinat deloc aspectul caracterului impozabil al operațiunilor interne. Pe de altă parte, din lectura hotărârilor menționate reiese, în schimb, în mod clar că referirea Curții la riscul unor pierderi fiscale, departe de a fi o referire cu caracter general, era limitată la aspectul atribuirii rolului de persoană impozabilă unică, în cadrul legislației naționale în cauză, organizației-umbrelă a grupului TVA, iar nu grupului TVA ca atare. Curtea a apreciat că tocmai o asemenea atribuire era cea care nu trebuia să determine un risc de pierderi fiscale. Rezultă că ar fi posibil să se atribuie calitatea de persoană impozabilă unică organizației-umbrelă a grupului numai dacă, în temeiul dreptului național, o asemenea atribuire conduce la același rezultat ca în cazul în care grupul TVA ca atare ar fi considerat persoana impozabilă unică în scopuri de TVA – și, prin urmare, nu există riscul ca venituri fiscale legate de prestațiile furnizate și primite de membrii grupului să nu fie acoperite. Trebuie să se constate că acest raționament nu are nicio legătură cu problema caracterului impozabil al operațiunilor interne ale grupului TVA.

90. În al doilea rând, arătăm că, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Comisia/Irlanda menționată mai sus, pentru a dovedi neîndeplinirea obligațiilor pe care o reproșa statului membru în cauză, Comisia a invocat argumente întemeiate pe riscul de pierderi fiscale care rezultă din posibilitatea persoanelor neimpozabile de a se integra unui grup TVA și că aceste argumente corespundeau în esență îndoielilor exprimate de instanța de trimitere [53]. Curtea însă nu le-a admis și a respins acțiunea formulată de Comisie, ceea ce demonstrează că a considerat deja irelevantă această linie de argumentație.

[50] A se vedea în acest sens Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza Adient (C-533/22, EU:C:2024:106, punctul 33, nota de subsol 13).

[51] A se vedea în acest sens Concluziile avocatei generale Kokott prezentate în cauza Adient (C-533/22, EU:C:2024:106, punctul 33, nota de subsol 13).

[52] A se vedea în mod specific, în ceea ce privește articolul 11 din Directiva TVA, punctul 50 din această hotărâre.

[53] Hotărârea din 9 aprilie 2013, Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punctul 24).

91. În al treilea rând, avem îndoieli că, în realitate, riscul unor pierderi fiscale precum cele avute în vedere de instanța de trimitere există efectiv. Astfel, pentru a ilustra îndoielile sale în ceea ce privește existența acestui risc de pierderi fiscale, instanța menționată face o comparație între două creanțe fiscale care se referă la situația juridică față și cu unitate fiscală, în conformitate cu articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă[54]. Totuși, în lumina punctelor 81, 83 și 86 din prezentele concluzii, membrul grupului care beneficiază de operațiunea internă și care nu are dreptul de a deduce TVA-ul ar putea, în realitate, să aleagă să „internalizeze” către o unitate organizațională internă întreprinderii livrarea de bunuri sau prestarea de servicii primită de membrul grupului TVA, așa încât rezultatul operațiunii ar fi, în orice caz, identic din perspectiva TVA-ului. Prin urmare, de exemplu, în speță, spitalul în discuție în cauza principală ar putea oricând să efectueze serviciile de curățenie prin intermediul unei unități interne în loc să le „externalizeze” către o entitate juridică care face parte din grupul TVA. Din perspectiva TVA-ului, nu s-ar schimba nimic. Spitalul respectiv ar fi mai degrabă stimulat să opteze pentru această soluție pentru a nu trebui să plătească TVA-ul în cazul în care nu ar exista un mecanism de grup TVA fără impozitarea prestațiilor interne. Într-un asemenea caz însă neutralitatea fiscală „organizațională” menționată mai sus nu ar fi garantată.

92. Din această perspectivă, dacă nu există un avantaj fiscal pentru membrii grupului care nu au dreptul de a deduce TVA-ul, îndoielile instanței de trimitere cu privire la obiectivul regimului grupului TVA de a preveni anumite abuzuri nu sunt justificate.

93. Din toate considerațiile de mai sus rezultă că, spre deosebire de ceea ce consideră instanța de trimitere, obiectivele urmărite de articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf coroborat cu articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă nu se opun unei interpretări a acestei dispoziții din aceeași directivă în sensul că operațiunile interne ale grupului TVA nu sunt supuse TVA-ului.

V. Concluzie

94. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) după cum urmează:

Articolul 2 punctul 1 și articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65/CE a Consiliului din 17 octombrie 2000,

trebuie interpretate în sensul că

prestările de servicii efectuate cu titlu oneros între persoane care fac parte dintr-un grup format din persoane independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale, în sensul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2000/65, nu intră în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) nici măcar în cazul în care beneficiarul prestației nu are (sau are numai parțial) dreptul la deducerea TVA-ului aferent intrărilor.

[54] Astfel, potrivit instanței de trimitere, în prima situație a comparației (lipsa unității fiscale/caracterul neimpozabil al operațiunilor interne) ar exista o creanță fiscală care nu dă dreptul la o deducere a taxei aferente intrărilor. În schimb, în cea de a doua situație a analizei comparative (unitate fiscală cu neimpozitarea operațiunilor interne), nașterea unei creanțe fiscale este exclusă de la bun început. A se vedea punctele 31 și 32 din decizia de trimitere.