



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

1 decembrie 2022*

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – A șasea directivă 77/388/CEE – Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf – 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») – Reglementare națională care desemnează organizația-umbrelă a grupului TVA ca persoană impozabilă unică – Prestări interne în cadrul grupului TVA – Articolul 6 alineatul (2) litera (b) – Prestări gratuite de servicii – Noțiunea de «alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice»”

În cauza C-269/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 7 mai 2020, primită de Curte la 18 iunie 2020, în procedura

Finanzamt T

împotriva

S,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, domnii P. G. Xuereb (raportor), T. von Danwitz și A. Kumin și doamna I. Ziemele, judecători,

avocat general: doamna L. Medina,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, de J. Möller și S. Heimerl, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și R. Pethke, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: germana.

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 27 ianuarie 2022,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 4 alineatul (4) și a articolului 6 alineatul (2) litera (b) 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 (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt T (Administrația Fiscală T, Germania) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de o parte, și S, o fundație germană de drept public, pe de altă parte, în legătură cu aplicarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) acestei fundații pentru exercițiul fiscal 2005.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 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 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7). Totuși, ținând seama de data faptelor în discuție în litigiul principal, acesta rămâne guvernat de A șasea directivă.
- 4 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]

- 5 Articolul 4 din această 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) Termenul «în mod independent» utilizat la alineatul (1) exclude de la 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 statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

(5) Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

În orice caz, aceste organisme sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile cuprinse în anexa D, cu condiția ca aceste activități să nu fie efectuate la o scară neglijabilă.

Statele membre pot considera activitățile acestor organisme care sunt scutite în temeiul articolului 13 sau 28, activități în care acestea sunt implicate ca autorități publice.” [traducere neoficială]

6 Potrivit articolului 6 alineatul (2) din directiva menționată:

„Se consideră prestări de servicii cu titlu oneros următoarele:

- (a) utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale, atunci când [TVA-ul] aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial;
- (b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora, sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.

Statele membre pot deroga de la dispozițiile prezentului alineat, cu condiția ca această derogare să nu ducă la denaturarea concurenței.” [traducere neoficială]

7 Articolul 17 alineatul (2) din aceeași directivă prevedea:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

- (a) [TVA-ul] datorat sau achitat pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]” [traducere neoficială]

Dreptul german

- 8 Articolul 2 alineatul (2) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „UStG”), 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. [...]

[...]”

- 9 Articolul 3 alineatul (9a) din UStG prevede:

„Sunt asimilate unei alte prestații cu titlu oneros următoarele:

1. utilizarea de către întreprinzător a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice, care a dat dreptul la o deducere totală sau parțială a taxei achitate în amonte, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice sau în folosul propriu al personalului său, în măsura în care nu este vorba despre mici prestații în natură [pentru acesta]; acest lucru nu este aplicabil atunci când deducerea taxei achitate în amonte este exclusă în temeiul articolului 15 alineatul (1b) sau atunci când o regularizare a deducerii taxei achitate în amonte trebuie efectuată în temeiul articolului 15a alineatul (6a);

2. furnizarea cu titlu gratuit de către întreprinzător a unei alte prestații în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice sau în folosul propriu al personalului său, în măsura în care nu este vorba despre mici prestații în natură [pentru acesta].”

- 10 Articolul 73 din Abgabenordnung (Codul fiscal), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumit în continuare „AO”), prevede:

„O societate organic legată este obligată la plata impozitelor organizației-umbrelă pentru care unitatea fiscală pe care acestea o formează este relevantă pe plan fiscal. [...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 11 S, o fundație germană de drept public, este organizația-umbrelă atât a unui departament de medicină universitară, cât și a U-GmbH. Aceasta este persoană impozabilă în scopuri de TVA pentru serviciile pe care le prestează cu titlu oneros, fără a fi totuși considerată persoană impozabilă pentru activitățile pe care le desfășoară în exercitarea prerogativelor sale de autoritate publică.

- 12 Pentru exercițiul fiscal în discuție în litigiul principal, U-GmbH a prestat pentru S servicii de curățenie, de igienă și de spălătorie, precum și de transport de pacienți. În ceea ce privește în special serviciile de curățenie, acestea ar fi fost prestate pentru întregul complex imobiliar reprezentat de departamentul de medicină universitară, din care ar face parte camerele pacienților, culoarele, sălile de operații, sălile de cursuri și laboratoarele.
- 13 Din explicațiile furnizate de instanța de trimitere reiese că, pe de o parte, spațiul spitalicesc, ca atare, în măsura în care ar fi rezervat îngrijirilor acordate pacienților, ar intra în sfera activităților economice desfășurate de S, pentru care aceasta ar fi supusă TVA-ului. Pe de altă parte, sălile de cursuri, laboratoarele și celelalte localuri ar fi utilizate pentru formarea studenților, activitate pe care această fundație ar efectua-o în exercitarea prerogativelor sale de autoritate publică și pentru care nu ar fi considerată ca supusă acestei taxe. Proporția suprafeței complexului imobiliar în discuție, pentru care fuseseră prestate servicii de curățenie în temeiul acestui din urmă tip de activități, s-ar ridica la 7,6 % din suprafața totală a complexului imobiliar menționat. Pentru serviciile sale, U-GmbH ar fi primit de la S o remunerație în valoare de 76 085,48 euro.
- 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 Potrivit administrației fiscale, serviciile de curățenie de care beneficiase S în temeiul activităților care intră în sfera prerogativelor sale de autoritate 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 reprezintă o persoană impozabilă unică persoanele care sunt independente din punct de vedere juridic, dar care sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.
- 16 Prin urmare, aceste servicii de curățenie ar fi susținut astfel o activitate în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice și ar fi generat în favoarea S o „prestare gratuită”, conform articolului 3 alineatul (9a) punctul 2 din UStG, interpretat în lumina articolului 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă.
- 17 Având în vedere aceste elemente, administrația fiscală a apreciat, ținând seama de proporția de 7,6 % din suprafața complexului imobiliar în discuție, atribuită activităților desfășurate de S în exercitarea prerogativelor sale de autoritate 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 „prestarea gratuită” și, astfel, un impozit majorat 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). Această instanță a admis acțiunea, susținând în esență că unitatea fiscală (*Organschaft*) ce reunea într-o întreprindere unică organizația-umbrelă S și U-GmbH, în calitate de societate organic legată, se extindea și la activitățile desfășurate de această organizație-umbrelă în exercitarea prerogativelor sale de autoritate publică. De altfel, potrivit instanței menționate, condițiile unei „prestări gratuite”, în temeiul articolului 3 alineatul (9a) punctul 2 din UStG, nu ar fi îndeplinite.

- 19 Administrația fiscală a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania).
- 20 Instanța de trimitere subliniază de la bun început că, potrivit articolului 2 alineatul (2) punctul 2 prima teză din UStG, nu se consideră că o societate organic legată și integrată în întreprinderea organizației-umbrelă a unui 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”), își desfășoară activitatea economică în mod independent. Societatea organic legată menționată, care, dacă ar fi luată în considerare separat, ar trebui să fie supusă TVA-ului, ar fi, în realitate, având în vedere legăturile financiare, economice și organizaționale pe care le întreține cu respectiva organizație-umbrelă, considerată drept o angajată a acesteia. Acest lucru ar avea repercusiuni în ceea ce privește operațiunile pe care ea le desfășoară atât față de terți, cât și față de organizația-umbrelă menționată.
- 21 Instanța de trimitere precizează, pe de o parte, în ceea ce privește operațiunile pe care o societate organic legată le efectuează față de terți, că cerința privind necesitatea de a avea o persoană impozabilă unică în sensul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă ar fi garantată, chiar dacă această persoană impozabilă ar fi nu societatea organic legată, ci organizația-umbrelă a grupului. Aceasta din urmă ar fi astfel obligată la plata TVA-ului nu numai pentru propriile operațiuni, ci și pentru cele realizate de societatea organic legată în relațiile cu terții. Prin urmare, în speță, S ar datora această taxă pentru operațiunile desfășurate de U-GmbH în relațiile cu terții.
- 22 Pe de altă parte, în ceea ce privește operațiunile realizate între o societate organic legată și organizația-umbrelă a unui grup TVA, acestea ar fi privite ca fiind efectuate în cadrul aceleiași persoane impozabile, astfel încât ar trebui să se considere că nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului. Or, în speță, serviciile de curățenie prestate de U-GmbH pentru S ar constitui tocmai asemenea operațiuni interne.
- 23 Ținând seama de elementele care precedă, instanța de trimitere ridică problema dacă posibilitatea de care dispun statele membre în temeiul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă de a desemna o persoană impozabilă unică a unui grup TVA trebuie interpretată în sensul că această persoană impozabilă trebuie să fie considerată fie un membru al acestui grup, care ar fi obligat la plata TVA-ului pentru toate operațiunile efectuate de ceilalți membri ai grupului menționat („propunerea de răspuns A”), fie grupul TVA însuși, care ar fi distinct de membrii săi. În această a doua configurație, un astfel de grup ar fi privit ca o entitate fictivă creată exclusiv în scopuri de TVA („propunerea de răspuns B”).
- 24 Deși, potrivit instanței de trimitere, propunerea de răspuns A ar corespunde unor decenii de jurisprudență ale Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală), ar fi totuși necesar ca Curtea să furnizeze clarificări suplimentare în special în lumina concluziilor care reies din Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punctele 28 și 29), în ceea ce privește aspectul dacă articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă poate fi interpretat în sensul că autorizează un stat membru să desemneze ca persoană impozabilă unică, în locul unui grup TVA în sine, un membru al acestui grup, și anume organizația-umbrelă a acestuia.

- 25 În această privință, instanța de trimitere consideră că articolul 2 alineatul (2) punctul 2 prima teză din UStG, în măsura în care concentrează plata TVA-ului în sarcina unuia dintre membrii grupului, realizează o simplificare a aplicării dreptului privind TVA-ul, îndeplinind astfel obiectivul de „simplificare administrativă” urmărit de articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă.
- 26 În schimb, potrivit acestei instanțe, nicio simplificare administrativă nu poate reieși din abordarea potrivit căreia ar fi necesar să se creeze un grup TVA independent, în sensul unei „entități fictive”.
- 27 În plus, Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 19), Hotărârea din 9 aprilie 2013, Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punctele 40 și 48), precum și Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punctele 28, 29, 35 și 37), nu pot fi interpretate în sensul că un stat membru nu este autorizat să desemneze, în calitate de persoană impozabilă unică a unui grup TVA, un membru reprezentativ al acestui grup, și anume organizația-umbrelă a acestuia.
- 28 Pe de altă parte, împrejurarea ca un singur membru al grupului TVA să fie supus impozitării pentru întregul grup nu s-ar opune răspunderii solidare a celorlalți membri ai grupului. În acest sens, articolul 73 prima teză din AO ar prevedea în esență răspunderea solidară a societăților organic legate în ceea ce privește datoria fiscală a organizației-umbrelă a grupului menționat.
- 29 Potrivit instanței menționate, dacă problema ridicată la punctul 23 din prezenta hotărâre ar primi propunerea de răspuns B, indicată la punctul 23 amintit, aceasta ar implica în esență că, în speță, nu se poate considera că există o unitate fiscală între organizația-umbrelă S și societatea organic legată U-GmbH. Astfel, aplicarea articolului 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă ar fi exclusă, dat fiind că, în lipsa unei unități fiscale, această din urmă societate ar trebui considerată persoană impozabilă independentă care a prestat servicii pentru S, pentru care ar fi obligată la plata TVA-ului, în temeiul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă.
- 30 În ipoteza în care propunerea de răspuns A, indicată la punctul 23 din prezenta hotărâre, ar prevala totuși, instanța de trimitere ridică în plus problema dacă jurisprudența Curții privind articolul 6 alineatul (2) din A șasea directivă și în special cea rezultată din Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), trebuie interpretată în sensul că, într-o situație cum este cea din litigiul principal – care privește o entitate precum S, care desfășoară, pe de o parte, activități economice pentru care este persoană impozabilă și, pe de altă parte, activități în care se angajează în exercitarea prerogativelor sale de autoritate publică, pentru care nu este considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA în temeiul articolului 4 alineatul (5) din această directivă – furnizarea cu titlu gratuit a unei prestări de servicii care intră în domeniul de activitate economică al entității în cauză și destinată domeniului său de activitate în calitate de autoritate publică ar putea fi impozitată în temeiul articolului 6 alineatul (2) litera (b) din directiva menționată.
- 31 Instanța de trimitere precizează că, dacă s-ar răspunde la prima întrebare prin propunerea de răspuns A și dacă, prin urmare, articolul 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG ar trebui interpretat ca fiind conform cu A șasea directivă, aceasta ar avea drept consecință faptul că, în speță, ar trebui să se considere, în conformitate cu respectiva dispoziție de drept german, că U-GmbH nu își desfășoară activitatea în mod independent, astfel încât ar constitui o persoană impozabilă unică cu organizația-umbrelă S. În acest mod, nicio prestare de servicii cu titlu oneros, în sensul

articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, nu ar fi fost furnizată de această societate către S, activitatea societății menționate trebuind să fie considerată drept o activitate proprie organizației-umbrelă respective.

- 32 Prin urmare, ar fi necesar să se stabilească dacă trebuie să se considere că aceasta din urmă a furnizat, prin intermediul resurselor întreprinderii sale – din care ar face parte, în temeiul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG și al articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, și resursele U-GmbH –, prestări de servicii de curățenie cu titlu gratuit, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice, în sensul articolului 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă, ca urmare a faptului că aceste prestări au fost furnizate pentru domeniul său de activitate în calitate de autoritate publică, ca „activitate neeconomică”.
- 33 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Posibilitatea statelor membre, prevăzută la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din [A șasea directivă], de a considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul lor care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale, trebuie să fie exercitată astfel încât
- a) tratarea ca persoană impozabilă unică să se aplice în privința uneia dintre aceste persoane care va fi persoana impozabilă pentru toate operațiunile efectuate de persoanele respective sau astfel încât
 - b) tratarea ca persoană impozabilă unică să conducă în mod obligatoriu – și, prin urmare, luând în considerare pierderi fiscale importante – la un grup TVA distinct de persoanele strâns legate între ele, grup care constituie o entitate fictivă creată doar în scopuri de TVA?
- 2) În cazul în care [propunerea de răspuns A] ar fi răspunsul corect la prima întrebare: rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene referitoare la [utilizarea în] alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice, în sensul articolului 6 alineatul (2) din [A șasea directivă] (Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88) că unei persoane impozabile care
- a) pe de o parte, exercită o activitate economică în cadrul căreia efectuează prestări de servicii cu titlu oneros în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă [...] și
 - b) pe de altă parte, exercită în același timp o activitate în care se angajează ca autoritate publică (activitate de autoritate publică), pentru care nu este considerată persoană impozabilă în temeiul articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă [...]

nu trebuie să îi fie impozitată, în temeiul articolului 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă [...] prestarea cu titlu gratuit a unui serviciu din domeniul de activitate economică al acestei persoane impozabile destinat sferei activității sale de autoritate publică?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 34 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se opune ca un stat membru să desemneze ca persoană impozabilă unică în scopuri de TVA nu grupul TVA însuși, ci un membru al acestui grup, și anume organizația-umbrelă a acestuia.

- 35 Trebuie amintit că, conform unei jurisprudențe constante a Curții, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție [a se vedea în special Hotărârea din 24 februarie 2022, Airhelp (Întârzierea zborului de redirectionare), C-451/20, EU:C:2022:123, punctul 22 și jurisprudența citată].
- 36 În plus, rezultă atât din cerința aplicării uniforme a dreptului Uniunii, cât și din cea a principiului egalității de tratament că termenii unei dispoziții de drept al Uniunii care nu conține nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre pentru a stabili sensul și domeniul său de aplicare trebuie, în mod normal, să primească în toată Uniunea Europeană o interpretare autonomă și uniformă (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).
- 37 Pentru o aplicare uniformă a celei de A șasea directive, trebuie în mod specific ca noțiunea de „strâns legate prin legături financiare”, în sensul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din această directivă, să primească o interpretare autonomă și uniformă. O astfel de interpretare se impune, în pofida caracterului facultativ pentru statele membre al regimului pe care îl prevede acest articol, pentru a evita, atunci când este pus în practică, divergențe în aplicarea acestui regim de la un stat membru la altul (a se vedea în acest sens prin analogie Hotărârea din 15 aprilie 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, punctul 44 și jurisprudența citată).
- 38 În această privință, din modul de redactare a articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă rezultă că acesta permite fiecărui stat membru să considere mai multe entități drept o 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. El nu prevede nici posibilitatea statelor membre de a impune alte condiții operatorilor economici pentru a putea să constituie un grup TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia, C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 35 și jurisprudența citată).
- 39 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 separate în scopuri de TVA, pentru a fi considerate o persoană impozabilă unică. Astfel, atunci când un stat membru aplică dispoziția menționată, entitatea sau entitățile subordonate în sensul aceleiași dispoziții nu pot fi considerate persoană impozabilă sau persoane impozabile în sensul articolului 4 alineatul (1) din A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 19, precum și jurisprudența citată).
- 40 Rezultă 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 (Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punctele 19 și 20).

- 41 În consecință, într-o astfel de situație, prestările de servicii efectuate de un terț în favoarea unui membru al unui grup TVA trebuie să fie considerate, în scopuri de TVA, ca fiind efectuate nu în favoarea acestui membru, ci a grupului TVA însuși căruia acest membru îi aparține (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 noiembrie 2020, Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punctul 46 și jurisprudența citată).
- 42 În ceea ce privește contextul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, nici din această dispoziție, nici din sistemul instituit prin această directivă nu reiese că ea constituie o dispoziție derogatorie sau specială ce ar trebui interpretată în mod restrictiv. Astfel cum rezultă din jurisprudența Curții, condiția referitoare la existența unei legături strânse pe plan financiar nu poate fi interpretată în mod restrictiv (a se vedea prin analogie, în ceea ce privește articolul 11 din Directiva TVA, Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia, C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 36, și Hotărârea din 15 aprilie 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, punctul 45).
- 43 În ceea ce privește obiectivele urmărite de articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, trebuie amintit de la bun început că, din motivele propunerii Comisiei [COM(73) 950 final] care a condus la adoptarea celei de A șasea directive, rezultă că legiuitorul Uniunii a intenționat, prin adoptarea acestei dispoziții, să permită statelor membre să nu asocieze în mod sistematic calitatea de persoană impozabilă noțiunii 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 aprilie 2013, Comisia/Suedia, C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 37, precum și jurisprudența citată, și Hotărârea din 15 aprilie 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, nepublicată, EU:C:2021:285, punctul 35, precum și jurisprudența citată).
- 44 În această privință, deși A șasea directivă nu conținea, până la intrarea în vigoare a celui de al treilea paragraf al articolului 4 alineatul (4), introdus prin Directiva 2006/69/CE a Consiliului din 24 iulie 2006 de modificare a Directivei 77/388/CEE în ceea ce privește anumite măsuri vizând simplificarea procedurilor de percepere a taxei pe valoarea adăugată pentru a contribui la combaterea evaziunii și a fraudei fiscale și de abrogare a anumitor decizii care acordă derogări (JO 2006, L 221, p. 9, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 247), dispoziții exprese care să confere statelor membre posibilitatea de a adopta măsuri necesare pentru combaterea fraudei sau a evaziunii fiscale, această împrejurare nu priva statele membre de posibilitatea de a adopta, înainte de această intrare în vigoare, asemenea măsuri, din moment ce combaterea de către statele membre a fraudei și a evaziunii fiscale este un obiectiv recunoscut și încurajat prin A șasea directivă, chiar în lipsa unei abilitări exprese din partea legiuitorului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 42, precum și jurisprudența citată).
- 45 Astfel, în vederea aplicării articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, statele membre, în cadrul marjei lor de apreciere, puteau supune aplicarea regimului de grup TVA anumitor restricții, cu condiția ca ele să se încadreze în obiectivele acestei directive, care urmăresc prevenirea practicilor sau a comportamentelor abuzive ori combaterea fraudei sau a

evaziunii fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 2015, Larentia + Minerva și Marenave Schiffahrt, C-108/14 și C-109/14, EU:C:2015:496, punctul 41, precum și jurisprudența citată).

- 46 În speță, din explicațiile furnizate de instanța de trimitere și de guvernul german rezultă că legiuitorul german a utilizat opțiunea oferită de articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă prin intermediul articolului 2 alineatul (2) punctul 2 din UStG, care prevede posibilitatea de a forma „unități fiscale”.
- 47 Din aceleași explicații rezultă de asemenea că, în temeiul dreptului german, deși organizația-umbrelă a unui grup TVA este considerată drept persoană impozabilă unică a acestui grup, în sensul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, articolul 73 din AO prevede totuși că o societate organic legată poate, dacă este cazul, să fie obligată la plata impozitelor aferente celorlalți membri ai unității fiscale din care face parte, inclusiv ale organizației-umbrelă a acesteia, pentru care unitatea fiscală pe care o formează acestea este relevantă pe plan fiscal.
- 48 În ceea ce privește, mai întâi, aspectul dacă articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă se opune practicii germane care constă în desemnarea drept persoană impozabilă unică nu a grupului TVA însuși, ci a unui membru al acestuia, și anume a organizației-umbrelă a acestuia, este necesar să se precizeze că, deși Curtea a declarat în esență, în Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscientifica și Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punctele 19 și 20), precum și în Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punctele 34, 35 și 37), că grupul TVA este, în calitate de persoană impozabilă, obligat la plata TVA, nu este mai puțin adevărat că, în cazul în care mai mulți membri independenți din punct de vedere juridic ai unui grup TVA constituie, împreună, o persoană impozabilă unică, un interlocutor unic trebuie să își asume obligațiile acestui grup TVA față de autoritățile fiscale. Or, articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă nu cuprinde nicio dispoziție privind desemnarea entității reprezentative a grupului TVA, nici privind forma în care aceasta își asumă obligațiile de persoană impozabilă ale unui astfel de grup.
- 49 În această privință și independent de posibilitatea de a prevedea o reprezentare a grupului TVA de către unul dintre acești membri, obiectivele menționate la punctul 43 pot justifica faptul că organizația-umbrelă a grupului TVA este desemnată ca persoană impozabilă unică, atunci când această organizație este în măsură să își impună voința în fața celorlalte entități care fac parte din respectivul grup, permițând să asigure colectarea corectă a TVA-ului.
- 50 În aceste condiții, mai trebuie ca împrejurarea că nu grupul TVA însuși, ci organizația-umbrelă a acestuia care îl reprezintă îndeplinește rolul de persoană impozabilă unică, în sensul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, să nu determine un risc de pierderi fiscale.
- 51 Or, din aceste explicații furnizate de instanța de trimitere, astfel cum au fost arătate la punctul 28 din prezenta hotărâre, precum și de guvernul german în observațiile sale scrise, reiese că, în măsura în care obligația de declarare ce revine acestei organizații-umbrelă se extinde la prestațiile furnizate și primite de toți membrii acestui grup, iar datoria fiscală ce rezultă cuprinde integralitatea respectivelor prestații, s-ar ajunge la același rezultat ca și în cazul în care grupul TVA ar fi el însuși supus acestei taxe.

- 52 Din aceste explicații reiese de asemenea că, deși, în temeiul dreptului german, toate obligațiile în materie de TVA ar reveni organizației-umbrelă menționate, în calitate sa de reprezentant al grupului TVA în fața administrațiilor fiscale competente, nu este mai puțin adevărat că acestea din urmă pot, dacă este cazul, să se îndrepte împotriva celorlalte entități care fac parte din grupul menționat, întemeindu-se pe articolul 73 din AO.
- 53 Ținând seama de elementele care precedă, este necesar să se considere că articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca un stat membru să desemneze, în calitate de persoană impozabilă unică în scopuri de TVA, nu grupul TVA însuși, ci un membru al acestui grup, și anume organizația-umbrelă a acestuia, atunci când această organizație este în măsură să își impună voința în fața celorlalte entități care fac parte din acest grup și cu condiția ca această desemnare să nu determine un risc de pierderi fiscale.

Cu privire la a doua întrebare

- 54 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă, în situația unei entități care constituie persoana impozabilă unică a unui grup TVA și care desfășoară, pe de o parte, activități economice pentru care este impozabilă și, pe de altă parte, activități în cadrul exercitării prerogativelor de autoritate publică, pentru care nu este considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA în temeiul articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă, furnizarea de către o entitate care face parte din acest grup a unei prestări de servicii în legătură cu exercitarea menționată trebuie să fie considerată drept o prestare de servicii care intră în domeniul de activitate economică al respectivei persoane impozabile unice și destinată sferei activității sale de autoritate publică, ce poate fi impozitată în temeiul articolului 6 alineatul (2) litera (b) din această directivă.
- 55 Trebuie amintit de la bun început că, potrivit articolului 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă, se consideră prestări de servicii cu titlu oneros prestarea de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice.
- 56 Curtea a statuat deja că articolul 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă împiedică o persoană impozabilă sau membri ai personalului său să obțină prestări de servicii din partea persoanei impozabile, cu scutire de taxă, pentru care o persoană privată ar fi trebuit să achite TVA-ul (Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punctul 23).
- 57 În schimb, articolul 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă nu este de natură să stabilească o normă potrivit căreia operațiuni care se află în afara domeniului de aplicare al regimului TVA-ului pot fi considerate ca fiind efectuate „în alte scopuri” decât pentru desfășurarea activității economice în sensul acestei dispoziții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, punctul 38).
- 58 Rezultă că, atunci când o persoană impozabilă unică a unui grup TVA beneficiază de o prestare de servicii din partea unei entități care face parte din acest grup destinată domeniului său de activitate de autoritate publică, a aprecia că o astfel de prestare este impozabilă în temeiul articolului 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă ar însemna să se considere că prestarea menționată este efectuată în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice și, prin

urmare, să se considere că activitatea de autoritate publică ce se află în afara domeniului de aplicare al TVA-ului, conform articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă, este o astfel de activitate.

- 59 O asemenea interpretare ar lipsi de sens atât articolul 2 punctul 1, cât și articolul 4 alineatul (5) din A șasea directivă.
- 60 În plus, trebuie precizat că, în orice caz, articolul 6 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă nu privește decât operațiunile „gratuite” care sunt considerate operațiuni cu titlu oneros, în scopuri de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, punctul 24).
- 61 Or, în speță, astfel cum s-a subliniat la punctele 13 și 17 din prezenta hotărâre și așa cum a arătat de asemenea doamna avocată generală la punctul 50 din concluzii, din decizia de trimitere reiese în mod clar că o contraprestație financiară fusese furnizată de organizația-umbrelă S pentru serviciile de curățenie prestate de U-GmbH atât în contextul activității sale economice, cât și în contextul activității sale de autoritate publică.
- 62 Prin urmare, întrucât prestările în cauză sunt efectuate cu titlu oneros, în sensul articolului 2 din A șasea directivă, articolul 6 alineatul (2) litera (b) din aceasta nu are nicidecum vocația să se aplice.
- 63 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că dreptul Uniunii trebuie interpretat în sensul că, în ipoteza unei entități care constituie persoana impozabilă unică a unui grup TVA și care desfășoară, pe de o parte, activități economice pentru care este impozabilă și, pe de altă parte, activități în cadrul exercitării prerogativelor de autoritate publică, pentru care nu este considerată persoană impozabilă în scopuri de TVA în temeiul articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă, furnizarea de către o entitate care face parte din acest grup a unei prestări de servicii în legătură cu exercitarea menționată nu trebuie să fie impozitată în temeiul articolului 6 alineatul (2) litera (b) din această directivă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 64 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

- 1) 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**

trebuie interpretat în sensul că

nu se opune ca un stat membru să desemneze, în calitate de persoană impozabilă unică a unui grup format din persoane independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale,

organizația-umbrelă a acestuia, atunci când această organizație este în măsură să își impună voința în fața celorlalte entități care fac parte din acest grup și cu condiția ca această desemnare să nu determine un risc de pierderi fiscale.

2) Dreptul Uniunii

trebuie interpretat în sensul că,

în ipoteza unei entități care constituie persoana impozabilă unică a unui grup format din persoane independente din punct de vedere juridic, dar strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale, și care desfășoară, pe de o parte, activități economice pentru care este impozabilă și, pe de altă parte, activități în cadrul exercitării prerogativelor de autoritate publică, pentru care nu este considerată persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoare adăugată în temeiul articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă, furnizarea de către o entitate care face parte din acest grup a unei prestări de servicii în legătură cu exercitarea menționată nu trebuie să fie impozitată în temeiul articolului 6 alineatul (2) litera (b) din această directivă.

Semnături