CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PAOLO MENGOZZI
prezentate la 26 martie 2015 [1]

Cauzele conexate C-108/14 și C-109/14

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
împotriva
Finanzamt Nordenham (C-108/14)
și
Finanzamt Hamburg-Mitte
împotriva
Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)

[cereri de decizie preliminară formulate de Bundesfinanzhof (Germania)]

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare — Societate-mamă (holding) care a beneficiat de prestații supuse TVA-ului în vederea achiziționării de fonduri proprii utilizate pentru a garanta participații în două societăți filiale cărora această societate-mamă le-a furnizat ulterior servicii remunerate — Reglementare națională care limitează integrarea fiscală la persoanele juridice care se află într-un raport de subordonare pe plan financiar, economic și organizațional”

I – **Introducere**

1. Prezentele trimiteri preliminare, transmise de Bundesfinanzhof (Germania), privesc, în esență, în primul rând, metoda de calcul a deducerii taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitată în amonte de două societăți holding în contextul dobândirii de participații la capitalul altor societăți în administrarea cărora se implică aceste societăți holding și, în al doilea rând, problema dacă 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 [2] (denumită în continuare „A șasea directivă”) se opune unei legislații fiscale care interzice societăților de persoane să participe, în calitate de entități „subordonate”, la un grup TVA în sensul acestui articol.

2. Aceste probleme au fost ridicate în cadrul a două litigii, între Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (denumită în continuare „Larentia + Minerva”), pe de o parte, și Finanzamt Nordenham (C-108/14), pe de altă parte, și Finanzamt Hamburg-Mitte, pe de o parte, și Marenave Schiffahrts AG (denumită în continuare „Marenave”), pe de altă parte, (C-109/14) [3].

1 — Limba originală: franceza.

2 — JO L 145, p. 1. Faptele din litigiile principale fiind anterioare datei de 1 ianuarie 2007, data intrării în vigoare a Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), aceasta din urmă nu este, prin urmare, aplicabilă.

3 — Prin decizia președintelui Curții din 26 martie 2014, aceste cauze au fost conexate pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

3. În prima cauză, Larentia + Minerva deține, în calitate de comanditar, 98 % din părțile a două filiale constituite sub forma unor societăți de persoane cu răspundere limitată în comandită (GmbH & Co. KG), care exploatează, fiecare, o navă. Ea le furnizează, în plus, în calitate de „societate holding de conducere”, servicii administrative și comerciale cu titlu oneros.

4. Pentru aceste prestații supuse TVA-ului, Larentia + Minerva a procedat la deducerea integrală a TVA-ului pe care l-a achitat în amonte pentru achiziționarea, de la un terț, de capitaluri care au servit la finanțarea dobândirii de participații în filiale, precum și a activităților sale de prestări de servicii, în special administrative și de consultanță, cu titlu oneros, în favoarea acestor filiale.

5. Finanzamt Nordenham (Administrația financiară Nordenham) a admis doar într-o mică parte această deducere, în limita a 22 %, întrucât cea mai mare parte a cheltuielilor legate de dobândirea de participații în filiale era imputată asupra componentei neeconomice a activității societății holding, respectiv deținerea de părți în filiale, care nu dă naștere dreptului la deducere. Decizia rectificativă de impunere din 24 septembrie 2007 privind TVA-ul datorat pentru anul 2005 a fost contestată de Larentia + Minerva în fața Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunalul fiscal din Saxonia Inferioară), care a respins acțiunea. Ca urmare, Larentia + Minerva a sesizat Bundesfinanzhof (Curtea fiscală federală) cu un recurs.

6. În cea de a doua cauză, Marenave și-a majorat capitalul în anul 2006, iar cheltuielile pentru emisiunea de acțiuni legate de această majorare au condus la plata unui TVA de 373 347,57 euro.

7. În calitate de societate holding, această societate a dobândit, în același an, părți la patru „societăți de transport maritim în comandită”, care sunt societăți de persoane și la a căror administrare comercială a participat în schimbul unei remunerații. Din TVA-ul datorat pentru veniturile obținute din această activitate de administrare în anul 2006, ea a dedus, printre altele, integral, suma de 373 347,57 euro, cu titlu de TVA achitat în amonte.

8. Printr-o decizie din 15 ianuarie 2009, Finanzamt Hamburg-Mitte (Administrația financiară din Hamburg-Mitte) nu a admis deducerea corespunzătoare acestei sume, în lipsa implicării efective a societății holding în administrarea filialelor. Finanzgericht Hamburg-Mitte a admis însă acțiunea formulată împotriva acestei decizii, acordând integral deducerea care fusese operată de Marenave. Finanzamt Hamburg-Mitte a sesizat Bundesfinanzhof cu un recurs împotriva hotărârii Finanzgericht Hamburg-Mitte.

9. În cele două cauze cu care este sesizată, instanța de trimitere consideră că serviciile dobândite de societățile holding sunt utilizate atât în beneficiul activităților economice, cât și în beneficiul celor neeconomice și nu dau naștere unui drept la deducere decât în măsura în care costurile aferente lor trebuie să fie imputate asupra activității economice a societăților holding. În consecință, instanța de trimitere consideră că nu ar exista un drept la deducerea integrală, întrebându-se însă dacă principiile dezvoltate de Curte în Hotărârea Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) nu s-ar opune acestei constatări. Instanța de trimitere nu solicită însă în mod direct Curții să se pronunțe în această privință. Astfel, prin intermediul primei sale întrebări preliminare, ea se limitează la a solicita precizări cu privire la modalitățile de calculare a deducerii TVA-ului achitat în amonte care ar permite să se reflecte în mod obiectiv partea reală din cheltuielile care au fost suportate în amonte imputată asupra activităților economice și cea imputată asupra activităților neeconomice în cazul societăților holding. Într-o a doua etapă, dacă problema deducerii TVA-ului achitat în amonte de societățile holding ar trebui să fie rezolvată luând în considerare operațiunile impozabile în aval realizate de filiale cu terți, instanța de trimitere ridică problema domeniului de aplicare al articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, privind grupurile TVA, invocat pentru prima dată în cadrul procedurii de recurs de Larentia + Minerva, precum și de Marenave. În această privință, ea se întreabă dacă

dreptul național este compatibil cu această dispoziție în condițiile în care exclude un asemenea mecanism, printre altele, în cazul societăților de persoane și dacă, în cazul unui răspuns negativ, articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă poate fi invocat direct de persoanele impozabile.

10. În aceste condiții, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții, în fiecare dintre aceste cauze, următoarele întrebări preliminare:

„1) Potrivit cărei metode de calcul trebuie să se calculeze deducerea (parțială) a [TVA-ului] plătit în amonte de o societate holding pentru prestări referitoare la acumularea de capital în vederea achiziționării de părți la filiale, în cazul în care societatea holding prestează ulterior diferite servicii [supuse TVA-ului] (astfel cum a intenționat de la bun început) în beneficiul acestor societăți?

2) Dispoziția privind gruparea mai multor persoane într-o persoană impozabilă unică, prevăzută la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă […], se opune unei reglementări naționale potrivit căreia (în primul rând) doar o persoană juridică – nu însă și o societate de persoane – poate fi integrată într-o întreprindere a unei alte persoane impozabile (așa-numită organizație-umbrelă) și care (în al doilea rând) prevede că această persoană juridică este «integrată în întreprinderea organizației-umbrelă» pe plan financiar, economic și organizațional (în sensul unei ierarhizări a raporturilor)?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la întrebarea anterioară: o persoană impozabilă poate invoca în mod direct articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă […]?”

11. Aceste întrebări au făcut obiectul unor observații scrise din partea Larentia + Minerva, a Marenave, a guvernului german, a Irlandei, a guvernului austriac și a guvernului Regatului Unit, precum și din partea Comisiei Europene. Cu excepția guvernului austriac, care nu a fost reprezentat în cadrul procedurii orale, aceste părți interesate, precum și guvernul polonez au fost ascultate în ședința din 7 ianuarie 2015.

II – **Analiză**

A – *Cu privire la prima întrebare preliminară*

12. Astfel cum am remarcat la punctul 9 din prezentele concluzii, prima întrebare preliminară adresată de instanța de trimitere se întemeiază pe postulatul că nu există decât o deducere parțială a TVA-ului achitat de cele două societăți holding în discuție în litigiile principale, întrucât cheltuielile privind dobândirea de participații în filialele sale, în ceea ce privește Larentia + Minerva, și cheltuielile legate de emisiunea de acțiuni, în ceea ce privește Marenave, sunt afectate, în cea mai mare parte, activității neeconomice a acestor holdinguri, care vizează achiziționarea și deținerea-administrarea participațiilor lor în filialele respective.

13. Întemeindu-se pe această premisă, instanța de trimitere solicită Curții să îi furnizeze indicații mai precise cu privire la metoda de calcul pe care ar trebui să o rețină pentru a repartiza într-un mod cât mai obiectiv și mai uniform cu putință TVA-ul achitat în amonte în cazul în care cheltuielile unei societăți holding sunt afectate unor activități economice și unor activități neeconomice.

14. Dacă ar trebui să se limiteze strict să răspundă la această întrebare, considerăm, la fel ca toate părțile interesate care au intervenit în prezenta procedură, că Curtea ar trebui să se declare necompetentă să furnizeze cu privire la o astfel de metodă de calcul indicații mai ample decât cele care rezultă deja din jurisprudența sa actuală.

15. Astfel, trebuie amintit în special că, fiind sesizată cu o întrebare similară în cauza Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), Curtea a arătat că dispozițiile celei de A șasea directive nu cuprind norme privind metodele sau criteriile pe care statele membre sunt obligate să le aplice atunci când adoptă dispoziții care permit o repartizare a valorii TVA-ului achitat în amonte după cum cheltuielile corespunzătoare se referă la activități economice sau la activități neeconomice, întrucât normele privind deducerea TVA-ului achitat în amonte prevăzute de A șasea directivă au legătură exclusiv cu activități economice [4].

16. Prin urmare, întrucât A șasea directivă nu cuprinde indicațiile necesare pentru asemenea calcule numerice, statelor membre le revine sarcina de a stabili metode și criterii adecvate în acest scop, exercitându-și puterea de apreciere ținând seama de finalitatea și de economia acestei directive, în special cu respectarea principiului neutralității fiscale [5].

17. Prin urmare, Curtea a dedus de aici că, în exercitarea puterii lor de apreciere, statele membre trebuie să garanteze că deducerea nu se efectuează decât pentru partea de TVA care este proporțională cu valoarea aferentă operațiunilor care dau naștere unui drept de deducere, asigurându-se, așadar, că respectivul calcul al proporției dintre activități economice și activități neeconomice reflectă în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată fiecăreia dintre aceste două activități. În același cadru, statele membre sunt însă abilitate să aplice orice cheie de repartizare adecvată, precum cele în funcție de natura investiției sau în funcție de natura operațiunii (care erau menționate de instanța națională în cauza Securenta), fără a fi obligate să se limiteze la o singură metodă dintre acestea [6].

18. Curtea a confirmat aceste aprecieri la punctele 42 și 47 din Hotărârea Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), amintind în esență că, independent de modurile de calcul alese sau aplicate de statele membre, aceste moduri trebuie să reflecte în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată activităților economice și, respectiv, activităților neeconomice.

19. În prezentele cauze, instanța de trimitere arată că legiuitorul german nu a adoptat, până azi, nicio cheie de repartizare de natura celor evocate de Curte în Hotărârea Securenta, ceea ce ar conduce la un grad ridicat de insecuritate juridică, pe care, în opinia sa, Curtea ar avea competența să o remedieze.

20. Considerăm că Curtea nu poate subscrie la această invitație, atât pentru motive legate de respectarea competenței reziduale a statelor membre, cât și pentru motive practice aferente diversității și complexității situațiilor de fapt, care nu autorizează în niciun mod Curtea să prefere o metodă sau o cheie de repartizare în fața alteia.

21. Pentru motive similare, nici faptul că un legiuitor național nu a optat încă pentru o metodă sau alta, ci a preferat, după cum subliniază instanța de trimitere, precum și guvernul german în observațiile sale scrise, să lase această apreciere, în funcție de circumstanțele cazului în speță, persoanelor impozabile și administrației financiare, nu poate conduce Curtea la concluzia că este abilitată să se substituie acestui legiuitor.

22. Revine în schimb instanțelor naționale sarcina de a verifica dacă, în funcție de situațiile care le sunt prezentate, modul sau modurile de calcul reținute fie de persoanele impozabile, fie, după caz, de administrația financiară națională reflectă în mod obiectiv partea reală a cheltuielilor în amonte imputată activităților economice și, respectiv, activităților neeconomice ale persoanei impozabile.

4 — A se vedea în acest sens Hotărârea Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 33).

5 — *Ibidem* (punctele 34-36).

6 — *Ibidem* (punctele 37 și 38).

23. În prezentele cauze, revine, prin urmare, instanței de trimitere sarcina de a controla dacă aplicarea metodei pe care administrația financiară o consideră adecvată, și anume, potrivit indicațiilor furnizate de instanța de trimitere, cheia de repartizare în funcție de natura investiției, satisface acest obiectiv.

24. Ne punem totuși întrebări în ceea ce privește premisa raționamentului urmat de instanța de trimitere care a determinat-o să considere că cele două societăți holding îndeplinesc în parte activități economice și în parte activități neeconomice.

25. Aceste întrebări depășesc o simplă chestiune de apreciere a faptelor din litigiile principale, care, bineînțeles, în cadrul cooperării prevăzute la articolul 267 TFUE, ține exclusiv de competența instanței de trimitere.

26. Astfel, după cum au remarcat Larentia + Minerva și Marenave, trebuie să se pună întrebarea dacă implicarea societăților holding în administrarea filialelor nu ar trebui să conducă, în aplicarea, printre altele, a principiilor din Hotărârea Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), la constatarea că astfel de societăți holding exercită doar o activitate economică, cu excluderea, prin urmare, a oricărei activități neeconomice. Ar rezulta, potrivit acestor părți, că deducerea TVA-ului achitat în amonte asupra serviciilor furnizate societăților holding respective în contextul achiziționării de participații în filialele lor ar fi, în consecință, integrală.

27. În jurisprudența sa referitoare la statutul TVA al societăților holding, Curtea distinge două cazuri, după cum societățile holding se implică sau nu se implică în administrarea filialelor lor.

28. Societățile holding din prima categorie sunt cele al căror unic obiectiv constă în deținerea și în administrarea participațiilor în alte societăți, fără a le furniza acestora din urmă prestații cu titlu oneros și, prin urmare, fără a se implica, direct sau indirect, în administrarea altor întreprinderi în alt mod decât prin exercitarea drepturilor pe care le dețin în calitate de acționari.

29. Aceste societăți holding nu au calitatea de persoană impozabilă în scopuri de TVA în sensul articolului 4 din A șasea directivă și, prin urmare, nu au dreptul la deducere potrivit articolului 17 din această directivă. Astfel, în termenii jurisprudenței, simpla achiziție și simpla deținere de părți sociale nu trebuie considerate activități economice în sensul celei de A șasea directive care să confere autorului lor calitatea de persoană impozabilă. Simpla dobândire de participații financiare în alte întreprinderi nu constituie o exploatare a unui bun în vederea producerii unor venituri cu caracter de continuitate, întrucât eventualul dividend, fruct al acestei participări, rezultă din simpla proprietate a bunului [7].

30. Curtea a statuat în mod repetat însă că „[*s*]*ituația este diferită* atunci când participația este însoțită de o imixtiune directă sau indirectă în gestiunea societăților în care a avut loc dobândirea de participații, fără a se aduce atingere drepturilor deținătorului participațiilor în calitatea sa de acționar sau de asociat” [8]. Astfel, potrivit Curții, imixtiunea unei societăți holding în administrarea societăților în care a dobândit participații constituie o activitate economică în sensul articolului 4 alineatul (2) din A șasea directivă, în măsura în care aceasta implică realizarea unor operațiuni supuse TVA-ului în temeiul articolului 2 din această directivă, precum prestarea de servicii administrative, financiare, comerciale și tehnice de către societatea holding în beneficiul filialelor sale [9].

7 — A se vedea în special Hotărârile Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 19) și Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 32).

8 — A se vedea în special Hotărârile Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punctul 14), Floridienne și Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, punctul 18), Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 20), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 30), precum și Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 33) (sublinierea noastră).

9 — Hotărârile Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 22) și Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 34).

31. După cum reiese din tipologia societăților holding descrisă de instanța de trimitere, astfel de societăți holding sunt desemnate ca societăți holding așa-numite „de conducere”.

32. Nu se contestă, în speță, că cele două societăți holding în discuție în litigiile principale intră în această a doua categorie și că ele sunt, prin urmare, persoane impozabile în scopuri de TVA pentru prestațiile pe care le furnizează cu titlu oneros în beneficiul filialelor lor.

33. Instanța de trimitere admite de altfel că aceste societăți holding au dreptul la deducerea TVA-ului care a grevat în amonte serviciile pe care le-au dobândit de la întreprinderi terțe în cadrul operațiunilor cu capital în filialele lor. În opinia instanței de trimitere, această deducere ar fi totuși numai parțială. Astfel, prestațiile de care ar fi beneficiat societățile holding în cadrul achiziționării de capitaluri ar fi servit înainte de toate unei activități neeconomice a societăților holding, și anume achiziționarea și deținerea, neimpozabile, a respectivelor participații ale acestora la capitalul filialelor lor.

34. În această privință, arătăm mai întâi că instanța de trimitere nu indică faptul că prestațiile respective ar fi fost afectate simplei dețineri de participații în alte filiale în administrarea cărora societățile holding nu se implicau, activitate care nu poate fi considerată economică și, prin urmare, care ar implica astfel obligația de a repartiza TVA-ul achitat în amonte între activitățile economice și cele neeconomice ale acestor societăți holding.

35. În continuare, apreciem că logica pe care se întemeiază jurisprudența Curții referitoare la dihotomia societăților holding în societăți care se implică sau, dimpotrivă, care nu se implică în administrarea filialelor lor produce consecințe în privința afectării cheltuielilor legate de operațiunile cu capital realizate în amonte de societățile holding activității lor economice în aval.

36. Astfel, în Hotărârea Cibo Participations, care privea o situație similară celei din litigiile principale, Curtea a decis că cheltuielile efectuate de o societate holding care se implică în administrarea unei filiale pentru diferitele servicii pe care le-a primit în cadrul unei dobândiri de participații în această filială fac parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, *ca atare*, elemente constitutive ale prețului produselor sale. Astfel, aceste servicii au, în principiu, o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a societății holding [10].

37. Întrucât Curtea nu putea ignora faptul că, prin însăși natura sa, o astfel de societate holding administra și participații care nu implicau o activitate economică, abordarea reținută în această hotărâre presupune, pe de o parte, că cheltuielile efectuate de societatea holding în vederea dobândirii de participații în filialele sale sunt asociate doar cu activitatea economică a societății holding, iar nu, nici măcar parțial, cu activitatea sa neeconomică constând în administrarea participațiilor, și, pe de altă parte, că societatea holding este, în principiu, autorizată să deducă în totalitate TVA-ul achitat pentru operațiunile în amonte.

38. Această apreciere este confirmată de punctul 34 din aceeași Hotărâre Cibo Participations, în cuprinsul căruia Curtea se referă la sistemul de deducere prevăzut la articolul 17 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă, a cărui aplicare privește numai repartizarea TVA-ului care se raportează la operațiuni în amonte utilizate pentru a efectua atât operațiuni economice care dau naștere dreptului la deducere, cât și alte operațiuni, care nu dau naștere acestui drept, TVA care grevează, prin urmare, cheltuieli care au legătură exclusiv cu activități economice [11].

10 — Hotărârea Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punctul 33). A se vedea de asemenea în special Hotărârea SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punctul 58).

11 — A se vedea în acest sens Hotărârea Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punctul 33), precum și Concluziile noastre prezentate în cauza Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, punctul 79). A se vedea de asemenea Hotărârea Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, punctul 40).

39. Cheltuielile legate de achiziționarea de participații în filialele sale suportate de o societate holding care se implică în administrarea acestora în sensul jurisprudenței Curții sunt, prin urmare, afectate activității economice a societății holding respective. În consecință, TVA-ul achitat pentru aceste cheltuieli va face obiectul unei deduceri integrale, în aplicarea articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă, mai puțin atunci când operațiunile economice realizate în aval sunt scutite de TVA în temeiul celei de A șasea directive, în care caz dreptul la deducere se va realiza potrivit metodei proratei, astfel cum este prevăzută la articolul 17 alineatul (5) din aceeași directivă [12]. Aceasta este, în opinia noastră, interpretarea care trebuie reținută din Hotărârea Cibo Participations.

40. O asemenea analiză este pe deplin susceptibilă să fie extinsă la cheltuielile legate nu de dobândirea de participații în filiale, ci de alte operațiuni cu capital realizate de o societate holding de conducere, precum majorarea capitalului său social prin emisiunea de acțiuni, care servește, *in fine*, la finanțarea achiziției și a exploatării de nave maritime, cum se pare că este cazul în cauza C-109/14.

41. Astfel, Curtea a recunoscut deja în Hotărârea Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320) că o emisiune de acțiuni nu intră, *per se*, în domeniul de aplicare al celei de A șasea directive, dar poate fi realizată de o societate în vederea consolidării capitalului său în beneficiul activității sale economice în general, ceea ce presupune că costurile prestațiilor primite de această societate în cadrul operațiunii vizate fac parte din cheltuielile sale generale și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului produselor sale, întrucât asemenea prestații au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile [13].

42. Faptul că, în litigiul aflat la originea cauzei C-109/14, emisiunea de acțiuni a fost realizată de o societate holding de conducere, iar nu de o societate, precum Kretztechnik, care exercită numai o activitate economică, nu ni se pare că trebuie să atragă consecințe diferite asupra dreptului la deducerea, în principiu integrală, a TVA-ului achitat în amonte, având în vedere informațiile din Hotărârea Cibo Participations.

43. În orice caz, nici instanța de trimitere, nici părțile interesate din prezenta procedură nu au sugerat că ar trebui să se facă distincție între cheltuielile efectuate de o societate holding de conducere după cum acestea sunt legate de dobândirea de participații sau de alte operațiuni cu capital.

44. Având în vedere aceste considerații, apreciem că prima întrebare preliminară ar trebui să primească următorul răspuns: cheltuielile legate de operațiuni cu capital suportate de o societate holding care se implică direct sau indirect în administrarea filialelor sale au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a acestei societăți. Nu trebuie, prin urmare, să se procedeze la o repartizare a TVA-ului achitat în amonte pentru aceste cheltuieli între activitățile economice și cele neeconomice. În cazul în care societatea holding efectuează operațiuni care sunt supuse TVA-ului și operațiuni care sunt scutite de TVA, dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte va fi calculat potrivit metodei proratei, astfel cum este prevăzută la articolul 17 alineatul (5) din A șasea directivă.

12 — Modalitățile potrivit cărora trebuie efectuat calculul acestei prorate intră în domeniul de aplicare al legislațiilor naționale ale statelor membre: a se vedea în această privință Hotărârea Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punctele 30 și 31).

13 — A se vedea Hotărârea Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, punctul 36).

B – *Cu privire la a doua întrebare preliminară*

45. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere ridică, în esență, problema dacă articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, care prevede posibilitatea statelor membre de a asimila mai multe persoane unei persoane impozabile unice în scopuri de TVA, se opune unei reglementări naționale care, pe de o parte, limitează la persoanele juridice posibilitatea de a fi integrate în întreprinderea unei alte persoane impozabile (organizație așa-numită „umbrelă") și, pe de altă parte, impune ca aceste persoane juridice să fie integrate în întreprinderea organizației-umbrelă pe plan financiar, economic și organizațional, respectiv în sensul unei ierarhizări a raporturilor.

46. 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 persoane 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 [14].

47. Această dispoziție a ancorat, prin urmare, în legislația Uniunii conceptul de grup TVA, al cărui obiectiv, după cum o arată expunerea de motive a Propunerii pentru A șasea directivă [15], este acela de a permite statelor membre, în interesul simplificării administrative sau al combaterii anumitor abuzuri, să nu considere distincte persoanele impozabile a căror independență este pur juridică [16].

48. În practică, întrucât se consideră că grupul TVA este o persoană impozabilă unică, entitățile care îl formează încetează să depună separat declarații privind TVA-ul și să fie identificate, atât în cadrul grupului, cât și în afara acestuia, ca persoane impozabile [17].

49. În consecință, operațiunile interne ale grupului TVA, altfel spus operațiunile efectuate cu titlu oneros între entitățile care compun acest grup, nu există, în principiu, în scopuri de TVA. Dreptul la deducerea TVA-ului achitat în amonte este determinat, prin urmare, nu pe baza operațiunilor dintre membrii grupului, ci doar în temeiul operațiunilor efectuate de grup în favoarea unor terți [18].

50. În speță, deși instanța de trimitere nu are nici un dubiu în privința faptului că Republica Federală Germania a optat pentru posibilitatea oferită de articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, aspect confirmat de altfel de guvernul german în observațiile sale scrise, aceasta ridică problema dacă societățile holding și filialele lor respective ar putea obține statutul de grup TVA astfel încât să îi fie acordat acestuia, având în vedere operațiunile cu titlu oneros efectuate între filiale și întreprinderi terțe, beneficiul deducerii integrale a TVA-ului achitat în amonte legat de operațiunile de capital efectuate de societățile holding.

51. Dacă beneficiul unei astfel de deduceri integrale nu este deja exclus având în vedere răspunsul care propunem să fie dat la prima întrebare preliminară, în acest stadiu al raționamentului se impun două constatări.

14 — De observat că această dispoziție a fost reluată ulterior în termeni similari în articolul 11 din Directiva 2006/112/CE.

15 — Propunerea pentru A șasea directivă privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare [COM(73) 950 din 20 iunie 1973].

16 — A se vedea în acest sens în special Hotărârile Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punctul 47) și Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 37).

17 — A se vedea în acest sens Hotărârile Ampliscientifica și Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 19) și Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 29).

18 — A se vedea în acest sens și Comunicarea Comisiei către Consiliu și Parlamentul European privind opțiunea de grup TVA menționată la articolul 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [COM(2009) 325 final, 2 iulie 2009, p. 11]. Trebuie precizat că operațiunile efectuate între un membru al grupului și un terț sunt atribuibile grupului însuși: a se vedea Hotărârea Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 29).

52. Pe de o parte, situațiile de fapt aflate la originea fiecăreia dintre primele două întrebări preliminare se exclud reciproc. Cu alte cuvinte, un grup TVA fie există, fie nu există. În niciun caz o societate holding care se implică în administrarea filialelor sale nu poate să beneficieze de un drept la deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru cheltuieli legate de operațiuni cu capital în filialele sale și să pretindă în același timp că a constituit un grup TVA cu filialele respective, în cadrul căruia, astfel cum am arătat deja, operațiunile sunt în afara sferei TVA-ului.

53. Pe de altă parte, reiese din indicațiile conținute în decizia de trimitere că problematica legată de acordarea statutului de grup TVA a fost ridicată pentru prima dată numai în fața instanței de trimitere, care statuează în ultimă instanță în stadiul „recursului”. Nici administrația financiară, nici instanțele de grad inferior instanței de trimitere nu au fost, prin urmare, în măsură să se pronunțe în prealabil asupra acordării beneficiului acestui statut Larentia + Minerva și Marenave, precum și respectivelor filiale ale lor.

54. Aceste constatări ar putea să lase să se înțeleagă că interpretarea celei de A șasea directive solicitată în a doua întrebare preliminară nu are, în definitiv, nicio legătură cu realitatea litigiilor principale ori este de natură ipotetică, astfel încât această întrebare (ca de altfel și cea de a treia întrebare, de care este strâns legată) trebuie declarată inadmisibilă [19]. Îndoieli în acest sens au fost exprimate de altfel de Irlanda, atât în observațiile sale scrise, cât și în ședința din fața Curții.

55. În pofida acestor împrejurări, apreciem totuși că nu este inutil să se răspundă pe fond la prezenta întrebare preliminară. Astfel, după cum sugerează instanța de trimitere și după cum a confirmat guvernul german în ședință, satisfacerea condițiilor de eligibilitate pentru statutul de grup TVA sau de unitate fiscală are un caracter obiectiv și poate fi constatată, în dreptul german, de orice instanță, fără a fi necesară formularea unei cereri în acest sens. În consecință, problema dacă restricțiile privind eligibilitatea unui astfel de grup prevăzute de legislația germană sunt compatibile cu articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă prezintă interes pentru soluționarea litigiilor principale, întrucât, dacă aceste restricții ar putea fi înlăturate, ar putea fi recunoscut dreptul la deducerea integrală a TVA-ului achitat în amonte.

56. Cu privire la fond, așadar, solicitarea instanței de trimitere privește două aspecte. În primul rând și în esență, este vorba de a se stabili dacă articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă se opune ca un stat membru să limiteze constituirea de grupuri TVA la entitățile dotate cu personalitate juridică, cu excluderea, în consecință, a societăților de persoane, astfel cum sunt filialele, constituite sub forma unor societăți în comandită, ale celor două societăți holding în discuție în litigiile principale. În al doilea rând, instanța de trimitere ridică problema posibilității unui stat membru de a impune ca raporturile care unesc membrii grupului TVA să fie raporturi de tip ierarhic prin care entitățile „subordonate” sunt integrate în organizația-umbrelă.

1. Cu privire la condiția legată de personalitatea juridică a membrilor grupului TVA

57. Potrivit dreptului german, articolul 2 alineatul 2 punctul 2 prima teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”) prevede că activitatea industrială, comercială sau profesională nu se exercită în mod independent în cazul în care, având în vedere ansamblul relațiilor efective dintre ele, o persoană juridică este integrată pe plan financiar, economic și organizațional în întreprinderea organizației-umbrelă.

19 — A se vedea în special, referitor la jurisprudența privind inadmisibilitatea unor întrebări preliminare fără legătură cu realitatea litigiilor principale sau de natură ipotetică, Hotărârea Unió de Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590, punctul 17 și jurisprudența citată).

58. Din decizia de trimitere reiese că, deşi, în dreptul german, societăţile de persoane pot constitui organizaţia-umbrelă a unităţii fiscale, astfel de societăţi de persoane, în special societăţile în comandită, întrucât nu au personalitate juridică, nu ar putea, în schimb, să fie organic dependente şi, în consecinţă, nu ar putea să participe la grupul TVA, aşa cum există acesta în Germania.

59. În opinia noastră, după cum au arătat în mod întemeiat Irlanda şi Comisia, nimic din A şasea directivă nu permite să se excludă de la participarea la un grup TVA societăţile de persoane.

60. Această apreciere rezultă deja din modul de redactare a articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A şasea directivă, care menţionează într-un mod destul de generic că „persoane[le]” pot fi considerate persoană impozabilă unică, ceea ce, după cum a arătat în mod pertinent avocatul general Jääskinen în Concluziile prezentate în cauza Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753, punctele 30 şi 31), contravine cadrului juridic care rezultă din A doua directivă TVA [20]. Curtea a dedus din aceasta că modul de redactare a articolului 11 din Directiva 2006/112, care a reluat în termeni similari formularea articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A şasea directivă, nu se opune ca un stat membru să prevadă că persoane neimpozabile cu titlu individual pot fi incluse într-un grup TVA [21]. Într-o altă cauză, Curtea a precizat de asemenea – desigur, în mod incident – că articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A şasea directivă se adresează „persoanel[or], în special societăţil[or]” [22].

61. Această jurisprudenţă implică faptul că domeniul de aplicare al articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A şasea directivă nu se limitează la o formă particulară de societate şi nici la cerinţa ca entităţile membre ale unui grup TVA să se bucure de personalitate juridică.

62. De altfel, spre deosebire de articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A şasea directivă, anumite dispoziţii ale acesteia din urmă, precum articolele 28a-28d, vizează numai „persoanele juridice”, ceea ce înseamnă de asemenea că legiuitorul Uniunii nu a intenţionat să limiteze domeniul de aplicare al celui dintâi articol la entităţile dotate cu personalitate juridică.

63. Apreciem, prin urmare, că domeniul de aplicare *ratione personae* al articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A şasea directivă se întinde asupra tuturor persoanelor.

64. Această afirmaţie nu permite însă lămurirea primului aspect al celei de a doua întrebări preliminare adresate Curţii de instanţa de trimitere.

65. Lămurirea acestuia presupune să se aprecieze în prealabil dacă A şasea directivă se opune ca un stat membru să limiteze domeniul de aplicare al articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din directiva menţionată în cadrul exercitării opţiunii care îi este recunoscută de a admite pe teritoriul său constituirea de grupuri TVA. Cu alte cuvinte, este vorba despre a stabili dacă statele membre păstrează o anumită marjă de apreciere în ceea ce priveşte „persoanele” în favoarea cărora consideră că poate fi admis beneficiul participării la grupuri TVA pe teritoriul lor.

66. Având în vedere jurisprudenţa, această întrebare atrage, în opinia noastră, un răspuns nuanţat.

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

21 — Hotărârea Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punctele 38-41). A se vedea de asemenea Hotărârile Comisia/Ţările de Jos (C-65/11, EU:C:2013:265, punctele 35-39), Comisia/Finlanda (C-74/11, EU:C:2013:266, punctele 30-34), Comisia/Regatul Unit (C-86/11, EU:C:2013:267, punctele 33-37) şi Comisia/Danemarca (C-95/11, EU:C:2013:268, punctele 34-38).

22 — Hotărârea Ampliscientifica şi Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 19).

67. Este adevărat că s-a statuat deja de către Curte în privința articolului 11 primul paragraf din Directiva 2006/112, care a reluat textul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, că, potrivit modului său de redactare, acest articol nu supune aplicarea lui altor condiții decât cele care sunt enumerate [23]. În Hotărârile Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 35) și Comisia/Finlanda (C-74/11, EU:C:2013:266, punctul 63), Curtea a precizat că această dispoziție nu prevede nici posibilitatea statelor membre de a impune alte condiții operatorilor economici pentru a putea să constituie un grup TVA, precum aceea de a desfășura o anumită activitate sau de a face parte dintr-un sector de activitate determinat.

68. Ar putea astfel să pară că regimul prevăzut la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă (iar în prezent cel prevăzut la articolul 11 primul paragraf din Directiva 2006/112) nu acordă nicio marjă de apreciere statelor membre.

69. Cu toate acestea, tot în hotărârile menționate, Curtea a recunoscut, nu prin trimitere la modul de redactare a dispoziției în cauză, ci în temeiul obiectivelor sale, posibilitatea statelor membre de a restrânge aplicarea regimului prevăzut la articolul 11 din Directiva 2006/112, cu respectarea dreptului Uniunii [24]. În aplicarea acestei constatări, Curtea a fost determinată să respingă neîndeplinirea obligațiilor reproșată Regatului Suediei și Republicii Finlanda, arătând că Comisia nu a demonstrat că limitarea aplicării regimului privind gruparea TVA-ului în aceste două state membre la întreprinderile din sectorul financiar și de asigurări, motivată prin obiectivul de a împiedica frauda și evaziunea fiscală, menționate la articolul 11 al doilea paragraf din Directiva 2006/112, contravenea dreptului Uniunii [25].

70. Întrucât poate fi transpusă, în opinia noastră, în privința celei de A șasea directive, această jurisprudență pare deci să recunoască o marjă de apreciere statelor membre în exercitarea posibilității prevăzute la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf, marjă de apreciere încadrată însă de urmărirea obiectivelor vizate de articolul 4 alineatul (4) din această directivă, cu respectarea dreptului Uniunii.

71. În practică, restricțiile la regimul prevăzut la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie, așadar, în opinia noastră, să fie necesare și adecvate obiectivului, deja menționat, al prevenirii practicilor sau a comportamentelor abuzive sau celui al combaterii evaziunii și a fraudei fiscale, cu respectarea dreptului Uniunii, respectiv, în special, a principiului neutralității fiscale, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului [26].

72. În speță, pentru a fi considerată legitimă, excluderea societăților de persoane de la participarea la un grup TVA trebuie să poată fi justificată pe baza unor obiective urmărite prin articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă, cu respectarea totodată a principiului neutralității fiscale.

73. Deși revine instanței de trimitere sarcina de a verifica aspectele menționate, trebuie să se remarce că aceasta a precizat deja, în esență, în cererea sa de decizie preliminară, pe de o parte, că nu întrevede o legătură între cerința, impusă prin articolul 2 alineatul 2 punctul 2 din UStG, potrivit căreia toți membrii unui grup TVA trebuie să aibă personalitate juridică și urmărirea obiectivelor vizate prin articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă și, pe de altă parte, că această cerință ar putea nesocoti principiul neutralității fiscale, întrucât se întemeiază numai pe forma juridică pentru a exclude anumite entități de la beneficiul participării la un grup TVA.

23 — A se vedea în special Hotărârile Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punctul 36) și Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 35).

24 — Hotărârile Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2013:263, punctul 38) și Comisia/Finlanda (C-74/11, EU:C:2013:266, punctul 66).

25 — Hotărârile Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2013:263, punctele 39 și 40) și Comisia/Finlanda (C-74/11, EU:C:2013:266, punctele 67 și 68).

26 — Cu privire la caracterul fundamental al acestui principiu, a se vedea în special Hotărârile Schmeink & Cofreth și Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punctul 59) și Ampliscientifica și Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 25). Cu privire la limitele impuse de principiul neutralității utilizării de către statele membre de măsuri prin care se urmăresc obiective de combatere a evaziunii și a fraudei fiscale, a se vedea în special Hotărârea Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, punctul 26 și jurisprudența citată).

74. Suntem de acord cu acest punct de vedere.

75. Este totuși necesară adăugarea următoarelor două remarci.

76. În primul rând, în ceea ce privește obiectivul privind combaterea evaziunii fiscale și a fraudei, care figurează în prezent, astfel cum s-a evidențiat, la articolul 11 al doilea paragraf din Directiva 2006/112, este necesar să se precizeze că numai de la adoptarea Directivei 2006/69/CE din 24 iulie 2006[27] a introdus legiuitorul Uniunii un al treilea paragraf la articolul 4 alineatul (4) din A șasea directivă, admițând în mod explicit că statele membre care au utilizat posibilitatea de a autoriza constituirea de grupuri TVA pe teritoriul lor pot „lua orice măsuri necesare pentru a preveni evaziunea sau frauda fiscală ce ar putea rezulta în urma aplicării [articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă]”.

77. Or, cel puțin în ceea ce privește cauza C-108/14, exercițiul fiscal în discuție este cel al anului 2005, deci o dată mult anterioară celei a adoptării Directivei 2006/69 și a intrării sale în vigoare.

78. Cu toate acestea, nu credem că această împrejurare înseamnă că anterior intrării în vigoare a Directivei 2006/69 statele membre erau private de posibilitatea de a adopta măsuri prin care să fie urmărite asemenea obiective în cadrul exercitării posibilității pe care le-o oferea articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă.

79. Astfel, după cum au arătat în mod întemeiat în observațiile lor scrise Comisia și guvernul Regatului Unit, Curtea a subliniat în mai multe rânduri că, printre altele, combaterea fraudei și a evaziunii fiscale este un obiectiv recunoscut și încurajat prin A șasea directivă[28], inclusiv în contexte în care autoritățile fiscale naționale nu se puteau prevala de nicio abilitare expresă din partea legiuitorului Uniunii care să fi figurat în dispoziții precise ale acestei directive[29].

80. Totuși, la fel ca instanța de trimitere și Comisia, nu putem înțelege prin ce ar fi necesară și adecvată pentru combaterea evaziunii și a fraudei fiscale o distincție în funcție de forma juridică sau de existența ori inexistența personalității juridice a întreprinderilor.

81. În al doilea rând, o asemenea distincție intră în conflict, în opinia noastră, cu principiul neutralității fiscale, din moment ce entități care, cu titlu individual, astfel cum a admis guvernul german în ședință, sunt supuse pe deplin TVA-ului nu pot participa la un grup TVA numai ca urmare a formei juridice particulare pe care o îmbracă.

27 — 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 L 221, p. 9, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 247).

28 — A se vedea în special Hotărârile Gemeente Leusden și Holin Groep (C-487/01 și C-7/02, EU:C:2004:263, punctul 76), Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121, punctul 71), Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446), Ampliscientifica și Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 29), precum și R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punctul 36).

29 — A se vedea în special Hotărârea Halifax și alții (C-255/02, EU:C:2006:121), care privea evaziunea fiscală și practicile abuzive, și Hotărârea Kittel și Recolta Recycling (C-439/04 și C-440/04, EU:C:2006:446), care privea frauda fiscală.

82. Trebuie amintit în această privință că gruparea TVA-ului poate implica avantaje pentru membrii grupului, întrucât operațiunile interne ale acestuia, care ar fi în principiu supuse TVA-ului, sunt în afara domeniului de aplicare al acestei taxe [30]. Or, a priva de aceste avantaje operatori economici ca urmare a formei juridice prin intermediul căreia unul dintre acești operatori își desfășoară activitatea ar însemna să fie tratate în mod diferit operațiuni similare, care se găsesc, așadar, în concurență unele cu altele, făcând abstracție de faptul că trăsătura caracteristică a persoanei impozabile în scopuri de TVA este tocmai activitatea economică, iar nu forma juridică [31].

83. Mecanismul grupului TVA trebuie să promoveze neutralitatea fiscală reflectând realitatea economică. Acesta nu trebuie să conducă, în opinia noastră, la crearea de distincții artificiale în funcție de forma juridică pe care o îmbracă operatorii economici pentru a-și desfășura activitatea.

84. Propunem, prin urmare, să se răspundă la primul aspect al celei de a doua întrebări preliminare în sensul că articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă se opune ca, în exercitarea posibilității pe care o oferă această dispoziție, un stat membru să subordoneze constituirea unui grup TVA condiției ca toți membrii acestui grup să se bucure de personalitate juridică, cu excepția cazului în care această condiție este justificată de prevenirea practicilor abuzive sau de combaterea evaziunii și a fraudei fiscale, cu respectarea principiului neutralității fiscale, verificarea acestor aspecte fiind în sarcina instanței de trimitere.

2. Cu privire la necesitatea ca membrii grupului TVA să aibă raporturi de tip ierarhic

85. Astfel cum s-a arătat, articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă autorizează considerarea ca persoană impozabilă unică a entităților care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

86. Articolul 2 alineatul 2 punctul 2 prima teză din UStG impune ca entitățile să fie integrate pe plan financiar, economic și organizațional în întreprinderea organizației-umbrelă.

87. Potrivit instanței de trimitere, integrarea impusă prin această dispoziție presupune, conform jurisprudenței constante a Bundesfinanzhof, o ierarhizare a raporturilor dintre organizația-umbrelă și societatea organic legată în calitate de „persoană subordonată”.

88. Potrivit explicațiilor instanței de trimitere, această integrare există pe plan financiar atunci când organizația-umbrelă deține în societatea organic legată o participație financiară de natură să îi permită să își impună voința printr-un vot majoritar în cadrul adunării generale a asociaților. Pe plan economic, integrarea se caracterizează prin faptul că societatea organic legată apare în structura organizației-umbrelă, ierarhic superioară, ca o parte proprie acesteia. În sfârșit, pe plan organizațional, instanța de trimitere remarcă faptul că integrarea presupune că organizația-umbrelă exercită, în gestiunea cotidiană, posibilitatea rezultată din integrarea financiară, controlând tipul și modul de administrare a societății subordonate și făcând să prevaleze voința sa în cadrul acesteia din urmă.

30 — A se vedea în acest sens Comunicarea Comisiei, citată anterior, p. 11 și Concluziile avocatului general Jääskinen prezentate în cauza Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753, punctul 45).

31 — Curtea a constatat deja, în circumstanțe legate de domeniul de aplicare al scutirilor de TVA, că A șasea directivă se opune unor distincții întemeiate exclusiv pe forma juridică prin intermediul căreia persoanele impozabile își desfășoară activitatea: a se vedea în această privință Hotărârile Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punctul 20), Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 30), Linneweber și Akritidis (C-453/02 și C-462/02, EU:C:2005:92, punctul 25), precum și Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punctele 30 și 31).

89. Instanța de trimitere nu indică însă în mod precis pe ce plan(uri), financiar, economic și/sau organizațional, operatorii economici în discuție în litigiile principale nu răspund condiției de integrare prevăzute la articolul 2 alineatul 2 punctul 2 prima teză din UStG, astfel cum a fost interpretat de Bundesfinanzhof. Nici observațiile Larentia + Minerva, nici cele ale Marenave nu permit cu adevărat să se clarifice această problemă.

90. În aceste condiții, este cert că cerințele impuse prin articolul 2 alineatul 2 punctul 2 prima teză din UStG le depășesc pe cele care decurg din articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă. Astfel, existența unor legături „strâns[e]” pe plan financiar, economic și organizațional nu implică în mod necesar nici integrarea unui membru în întreprinderea unui alt membru al grupului TVA, nici o ierarhizare a raporturilor dintre acești membri[32]. În ședința din fața Curții, Comisia a remarcat de altfel că, printre cele 16 state membre care au pus în aplicare posibilitatea prevăzută la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, doar patru dintre ele, printre care și Republica Federală Germania, ar impune astfel de legături de integrare și de subordonare. În plus, după cum a evidențiat Larentia + Minerva în observațiile sale scrise, prin faptul că a reținut, în special în Hotărârea Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punctul 47), că constituirea unui grup TVA poate fi necesară în scopul combaterii anumitor abuzuri, precum, spre exemplu, împrejurarea că o întreprindere se poate diviza în mod artificial în mai multe persoane impozabile pentru a beneficia de un regim special, Curtea a admis în mod implicit, ni se pare, că este posibilă recurgerea la grupuri TVA neierarhizate („Gleichordnungskonzerne”) în temeiul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă.

91. Împrejurarea că în Hotărârea Ampliscientifica și Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 19) Curtea a făcut vorbire, în mod incident, despre o legătură de subordonare între membrii unui grup TVA nu poate, în opinia noastră, să fie invocată în mod util în speță, întrucât întrebarea care îi era adresată în cauza respectivă nu privea în niciun mod acest aspect. De altfel, în special în Hotărârile Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punctul 43) și Comisia/Finlanda (C-74/11, EU:C:2013:266, punctul 36), Curtea a înlăturat pentru acest motiv un argument expus de Comisie, întemeiat pe același punct din Hotărârea Ampliscientifica și Amplifin.

92. Aceste considerații ne conduc totodată la respingerea argumentului expus, în esență, de guvernul austriac, potrivit căruia existența unei legături de subordonare ar fi inerentă condiției privind „strâns[ele] legături”, prevăzută la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, întrucât, potrivit primului paragraf al acestui alineat, tocmai existența unor astfel de legături de subordonare între persoanele fizice și angajatorul lor ar exclude posibilitatea ca acestea să fie considerate persoane impozabile în scopuri de TVA.

93. Un astfel de argument ignoră nu doar diferența de text care există între primul și cel de al doilea paragraf ale articolului 4 alineatul (4) din A șasea directivă, acesta din urmă neutilizând expresia „legături de subordonare”, ci pe aceea, mai largă, „strâns[e] legături”, dar face abstracție și de faptul că Curtea a recunoscut că un stat membru este abilitat să prevadă că pot fi membri ai grupurilor TVA persoane neimpozabile în scopuri de TVA și că, în consecință, termenul persoană impozabilă nu este sinonim cu „persoane” în sensul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă.

94. Acestea fiind spuse, reiese din observațiile depuse de părțile interesate că ele au, în definitiv, poziții opuse cu privire la problema dacă cerințele articolului 2 alineatul 2 punctul 2 prima teză din UStG, astfel cum au fost interpretate în jurisprudența Bundesfinanzhof, constituie condiții suplimentare celor prevăzute de articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă (teză apărată în esență de

32 — De notat că adverbul „strâns” folosit la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă pentru a califica legăturile care unesc entitățile vizate a înlocuit adverbul „organic”, utilizat anterior, cel puțin în anumite versiuni lingvistice ale textului, la punctul 2 al patrulea paragraf din anexa A la A doua directivă, prin care era interpretat articolul 4 din aceasta. Precizarea adusă prin punctul 2 al patrulea paragraf din anexa A la A doua directivă în privința definiției „persoanei impozabile” în sensul articolului 4 din A doua directivă era inspirată în mare măsură din regimul german de „Organschaft”.

Larentia + Minerva, de Marenave, de Irlanda, precum și de Comisie), ceea ce ar presupune că aceste condiții trebuie justificate din perspectiva obiectivelor de prevenire a abuzurilor sau de combatere a evaziunii și a fraudei fiscale, sau dacă este vorba pur și simplu despre precizări ori concretizări ale condiției referitoare la existența unor strânse legături financiare, economice sau organizaționale, prevăzută de același articol din A șasea directivă, ceea ce susțin guvernele german și austriac și guvernul Regatului Unit.

95. Deși la prima vedere răspunsul la această alternativă nu este ușor, argumentația dezvoltată de cele dintâi părți interesate pare totuși a fi mai conformă cu jurisprudența.

96. Astfel, în special în Hotărârile Comisia/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, punctul 36) și Comisia/Finlanda (C-74/11, EU:C:2013:266, punctul 29), Curtea a calificat drept „alt[e] condiții", altfel spus condiții suplimentare celor de la articolul 11 primul paragraf din Directiva 2006/112 [care a reluat condițiile de la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă], o cerință potrivit căreia „persoanele" vizate prin această dispoziție ar trebui să aibă în mod individual calitatea de persoană impozabilă. Cu alte cuvinte, un stat membru care ar transpune articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă limitând beneficiul grupului TVA exclusiv la „persoane impozabile" nu ar preciza domeniul de aplicare al acestui text, ci ar introduce o condiție suplimentară pentru aplicarea acestei dispoziții.

97. Prin urmare, în logica urmată de Curte în aceste hotărâri, precum și în Hotărârea Comisia/Suedia (C-480/10, EU:C:2013:263), chiar dacă o astfel de condiție suplimentară nu este în sine incompatibilă cu articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, având în vedere marja de apreciere recunoscută statelor membre, ea trebuie totuși justificată prin urmărirea unor obiective de prevenire a abuzurilor sau de combatere a evaziunii și a fraudei fiscale, cu respectarea dreptului Uniunii, în special a principiului neutralității fiscale.

98. În consecință, condiția care decurge din articolul 2 alineatul 2 punctul 2 prima teză din UStG, potrivit căreia strânsele legături financiare, economice și organizaționale nu se pot realiza decât în prezența unei ierarhizări a raporturilor dintre membrii grupului TVA, poate fi compatibilă cu A șasea directivă cu condiția ca ea să fie necesară și proporțională cu urmărirea obiectivelor sus-menționate, cu respectarea, în special, a principiului neutralității fiscale.

99. Chiar dacă revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă aceste condiții sunt îndeplinite, ne întrebăm totuși dacă o măsură națională care impune legături de o asemenea intensitate între persoane pentru a constitui o persoană impozabilă unică în scopuri de TVA nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor menționate. Astfel, cu excepția unor împrejurări speciale proprii unui anumit stat membru, care însă nu au fost invocate în fața Curții în prezenta procedură, sunt dificil de înțeles, dintr-o perspectivă generală, motivele pentru care urmărirea obiectivelor sus-menționate ar face obligatorie o ierarhizare a relațiilor dintre membrii unui grup TVA pentru a satisface condiția aferentă existenței unor strânse legături financiare, economice și organizaționale. Dacă existența unei asemenea ierarhizări între membrii unui grup TVA este fără îndoială o condiție suficientă pentru atingerea acestor obiective și satisface condiția impusă la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, avem totuși îndoieli că ea este strict necesară.

100. Sugerăm, prin urmare, să se răspundă la al doilea aspect al celei de a doua întrebări preliminare astfel: o legislație națională potrivit căreia strânsele legături financiare, economice și organizaționale în sensul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă nu se pot realiza decât în prezența unei ierarhizări a raporturilor dintre membrii grupului TVA poate fi compatibilă cu acest articol cu condiția ca ea să fie necesară și proporțională cu urmărirea obiectivelor de prevenire a practicilor abuzive și de combatere a evaziunii și a fraudei fiscale, cu respectarea dreptului Uniunii, în special a principiului neutralității fiscale, verificarea acestor aspecte fiind în sarcina instanței de trimitere.

C – Cu privire la a treia întrebare preliminară

101. Prin intermediul celei de a treia întrebări preliminare, instanța de trimitere ridică problema efectului direct al articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă în cazul în care acesta s-ar opune unei măsuri naționale precum cea prevăzută la articolul 2 alineatul 2 punctul 2 prima teză din UStG.

102. În cazul în care Curtea decide să urmeze propunerile făcute în prezentele concluzii în răspunsul la a doua întrebare preliminară, nu se poate exclude ca, în urma analizei care va trebui efectuată de instanța de trimitere, aceasta să poată concluziona în sensul incompatibilității articolului 2 alineatul 2 punctul 2 prima teză din UStG cu articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă. Prin urmare, pentru a da un răspuns util instanței de trimitere, apreciem că trebuie să se răspundă la a treia întrebare pe care aceasta a adresat-o Curții.

103. Conform unei jurisprudențe constante, în toate situațiile în care dispozițiile celei de A șasea directive sau ale Directivei 2006/112 sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, aceste dispoziții pot fi invocate, în lipsa unor măsuri de aplicare luate în termenele stabilite, împotriva oricărei dispoziții naționale neconforme cu aceste directive sau în măsura în care sunt de natură să definească drepturi pe care particularii le pot valorifica în raport cu statul [33].

104. Prin urmare, este necesar să se verifice dacă articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă poate fi considerat, din punctul de vedere al conținutului său, necondiționat și suficient de precis pentru a permite unui particular să se prevaleze de el în fața instanțelor naționale pentru a se opune aplicării legislației naționale care ar fi incompatibilă cu acest articol.

105. În această privință, apreciem înainte de toate că faptul de a obiecta la recunoașterea efectului direct al articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, astfel cum o fac în special Irlanda și guvernul austriac, pentru simplul motiv că acest articol s-ar limita să confere statelor membre opțiunea de a admite pe teritoriul lor constituirea de grupuri TVA nu este convingător.

106. Astfel, Curtea a admis deja în mai multe rânduri că o dispoziție a unei directive care oferă o posibilitate de alegere statelor membre nu exclude în mod necesar posibilitatea determinării cu o precizie suficientă, exclusiv pe baza dispozițiilor acestei directive, a conținutului drepturilor conferite particularilor [34].

107. În plus, nici existența unei marje de apreciere a statelor membre în punerea în aplicare a dispozițiilor celei de A șasea directive nu a fost reținută de Curte ca un element care să conducă, în sine, la privarea de posibilitatea de a recunoaște efectul direct al unora dintre aceste dispoziții [35].

108. În special, Curtea a decis că, chiar dacă statele membre dispun, neîndoielnic, de o marjă de apreciere pentru a stabili condițiile de aplicare a anumitor scutiri prevăzute de A șasea directivă, această împrejurare nu împiedică particularii care sunt în măsură să dovedească faptul că situația lor fiscală se înscrie efectiv în una dintre categoriile de scutiri prevăzute de această directivă să o invoce direct, în special atunci când, exercitându-și competențele recunoscute prin acest text, un stat membru a adoptat dispoziții naționale incompatibile cu această directivă, în special cu principiul neutralității fiscale [36].

33 — A se vedea în special Hotărârile Becker (8/81, EU:C:1982:7, punctul 25), Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 51), Linneweber și Akritidis (C-453/02 și C-462/02, EU:C:2005:92, punctul 33) și MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 47).

34 — A se vedea Hotărârile Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, EU:C:2008:429, punctul 30), Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, punctul 61) și Balkan and Sea Properties și Provadinvest (C-621/10 și C-129/11, EU:C:2012:248, punctul 57).

35 — A se vedea în special Hotărârea Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, punctul 31 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Hotărârea MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punctul 51 și jurisprudența citată).

36 — A se vedea Hotărârea Linneweber și Akritidis (C-453/02 și C-462/02, EU:C:2005:92, punctele 34-37). A se vedea de asemenea Hotărârea JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust și The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punctul 61).

109. Prin urmare, împrejurarea potrivit căreia, exercitându-și posibilitatea oferită de articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, Republica Federală Germania conservă o anumită marjă de apreciere nu presupune în mod necesar că particularii sunt privați de dreptul de a invoca în mod direct dispozițiile acestui articol în fața instanțelor naționale.

110. Dimpotrivă, în opinia noastră, odată ce un stat membru a exercitat posibilitatea acordată de articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, acest articol conferă tuturor „persoanelor” posibilitatea de a fi considerate persoană impozabilă unică și, prin urmare, identifică beneficiarii acestei dispoziții fără echivoc și într-un mod necondiționat și suficient de precis.

111. Faptul că, de la caz la caz, această dispoziție poate să comporte o rezervă referitoare la justificările întemeiate pe prevenirea practicilor abuzive sau la combaterea evaziunii și a fraudei fiscale nu repune în discuție această constatare, întrucât astfel de justificări, pe lângă faptul că nu se sustrag controlului jurisdicțional [37], sunt și ele încurajate prin A șasea directivă și pot chiar să fie considerate limite inerente domeniului de aplicare al drepturilor conferite particularilor prin această directivă [38].

112. În schimb, condiția materială de la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, potrivit căreia legăturile financiare, economice și organizaționale dintre mai multe persoane trebuie să fie „strâns[e]” pentru ca acestea să constituie o persoană impozabilă unică, trebuie precizată în mod indubitabil la nivel național. Dacă ne-am limita să vorbim despre legături strânse pe plan financiar, acestea pot astfel să depindă de un procentaj variabil de deținere de capital și/sau de drepturi de vot în cadrul unei societăți sau de raporturi contractuale particulare între operatorii economici, precum existența unor contracte de franciză [39]. Aceste criterii nu sunt însă exclusive. În orice caz, statele membre care au optat pentru posibilitatea prevăzută la articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă trebuie, prin urmare, să precizeze în mod concret condiția materială impusă în această situație, fără să fie posibilă, spre deosebire de situația unei scutiri de TVA care poate fi determinată în mod obiectiv pe baza interpretării dispozițiilor celei de A șasea directive, identificarea directă, în chiar textul acestui articol, a conținutului precis al legăturilor „strâns[e]” menționate în cuprinsul său.

113. Astfel fiind, considerăm că articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă nu produce un efect direct.

114. În cazul în care Curtea ar împărtăși această propunere și în măsura în care instanța de trimitere ar constata în prealabil incompatibilitatea articolului 2 alineatul 2 punctul 2 prima teză din UStG cu articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, i-ar rămâne acestei instanțe sarcina de a verifica dacă dreptul național poate fi interpretat, în măsura posibilului, în conformitate cu dreptul Uniunii [40].

37 — A se vedea prin analogie, în privința efectului direct al articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă, Hotărârea Comune di Carpaneto Piacentino și alții (231/87 și 129/88, EU:C:1989:381, punctul 32). A se vedea de asemenea, într-un alt context, Hotărârea Gavieiro Gavieiro și Iglesias Torres (C-444/09 și C-456/09, EU:C:2010:819, punctul 81).

38 — A se vedea în acest sens Hotărârea Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti și alții (C-131/13, C-163/13 și C-164/13, EU:C:2014:2455, punctele 57-59)

39 — În comunicarea sa citată anterior (p. 9), Comisia propune să se deducă existența legăturilor strânse pe plan financiar din deținerea a cel puțin 50 % din capitalul sau din drepturile de vot ale unei societăți ori din existența unor contracte de franciză. De notat că anumite state membre admit existența unor astfel de legături pe plan financiar dacă o societate deține cel puțin 10 % din capitalul social al unei alte societăți.

40 — A se vedea în special Hotărârea Pfeiffer și alții (C-397/01-C-403/01, EU:C:2004:584, punctele 108-114).

115. În această privință, trebuie remarcat că Comisia a semnalat în observațiile sale scrise că o instanță fiscală germană ar fi încercat să ofere o astfel de interpretare conformă reținând că societăți de persoane „structurate în mod capitalist”, precum societățile în comandită în cauză în litigiile principale, ar putea intra în domeniul de aplicare personal al articolului 2 alineatul 2 punctul 2 prima teză din UStG [41].

116. Cel puțin în ceea ce privește persoanele care pot participa la un grup TVA, un astfel de exemplu jurisprudențial lasă să se înțeleagă că poate fi avută în vedere interpretarea conformă dreptului Uniunii fără ca prin aceasta să se ajungă la o interpretare *contra legem*.

117. În ceea ce privește condiția referitoare la integrarea societății-membru în organizația-umbrelă a grupului TVA căreia îi este supusă aplicarea articolului 2 alineatul 2 punctul 2 prima teză din UStG, după cum am evidențiat deja, din decizia de trimitere reiese că această condiție a fost interpretată în dreptul german pe cale esențialmente pretoriană în sensul că impune o ierarhizare a raporturilor dintre membrii grupului TVA.

118. Pe lângă problema personalității juridice abordată anterior, așa cum s-a arătat deja, elementele furnizate de instanța de trimitere nu permit să se stabilească motivele pentru care operatorii economici în discuție în litigiile principale nu îndeplineau condiția prevăzută la articolul 2 alineatul 2 punctul 2 prima teză din UStG, astfel cum a fost interpretat de Bundesfinanzhof.

119. În orice caz, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica, în litigiile principale, dacă condiția integrării prevăzută la articolul 2 alineatul 2 punctul 2 prima teză din UStG poate fi interpretată, în măsura posibilului, în sensul că autorizează ca întreprinderile care sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale, în sensul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă, să poată beneficia de statutul de grup TVA fără a fi necesar să aibă o legătură de subordonare sau raporturi de tip ierarhic.

120. Prin urmare, sugerăm să se răspundă la a treia întrebare preliminară în sensul că o persoană impozabilă nu poate invoca direct articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă și că revine totuși instanței de trimitere sarcina de a interpreta, în măsura posibilului, legislația sa națională în conformitate cu A șasea directivă.

III – **Concluzie**

121. Pentru ansamblul considerațiilor care precedă, propunem să se răspundă la întrebările preliminare adresate de Bundesfinanzhof după cum urmează:

„1) Cheltuielile legate de operațiuni cu capital suportate de o societate holding care se implică direct sau indirect în administrarea filialelor sale au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a acestei societăți holding. Nu trebuie, prin urmare, să se procedeze la o repartizare a taxei pe valoarea adăugată achitată în amonte pentru aceste cheltuieli între activitățile economice și cele neeconomice ale societății holding. În cazul în care societatea holding efectuează operațiuni care sunt supuse taxei pe valoarea adăugată și operațiuni care sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte va fi calculat potrivit metodei proratei, astfel cum este prevăzută la articolul 17 alineatul (5) 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.

41 — A se vedea punctul 34 din observațiile scrise ale Comisiei, care se referă la hotărârea Finanzgericht München din 13 martie 2013, cu referința 3 K 235/10.

2) Articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388 se opune ca, în exercitarea posibilității pe care o oferă această dispoziție, un stat membru să subordoneze constituirea unui grup TVA condiției ca toți membrii acestui grup să se bucure de personalitate juridică, cu excepția cazului în care această condiție este justificată de prevenirea practicilor abuzive sau de combaterea evaziunii și a fraudei fiscale, cu respectarea dreptului Uniunii, în special a principiului neutralității fiscale, verificarea acestor aspecte fiind în sarcina instanței de trimitere.

O legislație națională potrivit căreia strânsele legături financiare, economice și organizaționale în sensul articolului 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388 nu se pot realiza decât în prezența unei ierarhizări a raporturilor dintre membrii grupului TVA poate fi compatibilă cu acest articol cu condiția ca ea să fie necesară și proporțională cu urmărirea obiectivelor de prevenire a practicilor abuzive și de combatere a evaziunii și a fraudei fiscale, cu respectarea dreptului Uniunii, în special a principiului neutralității fiscale, verificarea acestor aspecte fiind în sarcina instanței de trimitere.

3) O persoană impozabilă nu poate invoca direct articolul 4 alineatul (4) al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388. Revine totuși instanței de trimitere sarcina de a interpreta, în măsura posibilului, legislația sa națională în conformitate dispoziția menționată din A șasea directivă 77/388.”