HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

12 octombrie 2016*

„Trimitere preliminară — Fiscalitate — Taxa pe valoarea adăugată — A șasea directivă 77/388/CEE — Articolul 4 alineatele (1) și (4) — Directiva 2006/112/CE — Articolele 9 și 11 — Noțiunea «persoană impozabilă» — Societăți civile care își comercializează produsele sub o marcă comună și prin intermediul unei societăți de capital — Noțiunea «întreprinderi independente» — Refuzul calității de persoană impozabilă — Retroactivitate — A șasea directivă 77/388 — Articolul 25 — Directiva 2006/112 — Articolele 272 și 296 — Regimul forfetar pentru producători agricoli — Excludere de la aplicarea regimului forfetar — Retroactivitate”

În cauza C-340/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria), prin decizia din 29 iunie 2015, primită de Curte la 7 iulie 2015, în procedura

Christine Nigl și alții

împotriva

Finanzamt Waldviertel,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, și domnii M. Vilaras (raportor), J. Malenovský, M. Safjan și D. Šváby, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 13 aprilie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru doamna Nigl și alții, de H. Nigl, Rechtsanwalt, și de J. Auer;

— pentru guvernul austriac, de C. Pesendorfer, de S. Pfeiffer și de F. Koppensteiner, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de M. Wasmeier, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 30 iunie 2016,

* Limba de procedură: germana.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea celei de A șasea directive 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/66/CE a Consiliului din 26 aprilie 2004 (JO 2004, L 168, p. 35, Ediție specială, 01/vol. 5, p. 87, denumită în continuare „A șasea directivă”), precum și a Directivei 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între membrii familiei Nigl, asociați în trei societăți civile care exercită, toate, o activitate viticolă, pe de o parte, și Finanzamt Waldviertel (administrația fiscală din Waldviertel, Austria, denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, având ca obiect, pe de o parte, determinarea calității de persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) și, pe de altă parte, refuzul de aplicare a regimului comun forfetar pentru producătorii agricoli în cazul acestor societăți civile.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

A șasea directivă

3 Articolul 4 din A șasea directivă, intitulat „Persoane plătitoare de impozit”, prevede:

„(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 de rezultatele activității respective.

(2) Activitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și activitățile agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.

[…]

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

După consultarea prevăzută 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.

[…]” [traducere neoficială]

4 Articolul 25 din A șasea directivă, intitulat „Sistemul forfetar comun pentru agricultori”, prevede:

„(1) Dacă aplicarea pentru agricultori a sistemului normal de [TVA] sau a sistemului simplificat prevăzut la articolul 24 generează dificultăți, statele membre pot aplica agricultorilor un sistem forfetar în scopul compensării [TVA] aplicate bunurilor și serviciilor achiziționate de agricultorii care beneficiază de sistemul forfetar în temeiul prezentului articol.

[…]

(9) Fiecare stat membru poate exclude din sistemul forfetar anumite categorii de agricultori și pe agricultorii pentru care aplicarea sistemului normal de taxă pe valoarea adăugată sau a sistemului simplificat prevăzut la articolul 24 alineatul (1) nu conduce la apariția unor dificultăți administrative.

[…]” [traducere neoficială]

Directiva TVA

5 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, care face parte din titlul III din aceasta, denumit „Persoane impozabile”, prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

6 Articolul 10 din această directivă prevede:

„Condiția prevăzută la articolul 9 alineatul (1) ca activitatea economică să fie efectuată «în mod independent» exclude de la plata TVA salariații și alte persoane în măsura în care acestea sunt legate de un angajator printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături care dau naștere relației angajator-angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea și răspunderea angajatorului.”

7 Articolul 11 primul paragraf din directiva menționată prevede:

„După consultarea comitetului consultativ pentru [TVA], 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.”

8 Potrivit articolului 296 alineatele (1) și (2) din aceeași directivă:

„(1) În cazul în care aplicarea regimului normal de TVA asupra producătorilor agricoli sau a regimului special prevăzut la capitolul 1 întâmpină dificultăți, statele membre pot aplica producătorilor agricoli, în conformitate cu prezentul capitol, un regim forfetar având scopul de a compensa TVA aplicată achizițiilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate de producătorii agricoli forfetari.

(2) Fiecare stat membru poate exclude de la regimul forfetar anumite categorii de producători agricoli, precum și producători agricoli pentru care aplicarea regimului normal de TVA sau a procedurilor simplificate prevăzute la articolul 281 nu întâmpină dificultăți administrative.”

Dreptul austriac

9 Articolul 2 din Legea din 1994 privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz 1994, denumită în continuare „UStG”), intitulat „Întreprinzător, întreprindere”, prevede:

„1. «Întreprinzător» înseamnă persoana care exercită în mod independent o activitate comercială sau profesională. Întreprinderea cuprinde întreaga activitate comercială sau profesională a întreprinzătorului. Prin «activitate comercială sau profesională» se înțelege orice activitate permanentă exercitată pentru a obține venituri, chiar dacă intenția lucrativă lipsește sau dacă o grupare de persoane își exercită activitățile numai față de membrii acesteia.

2. Activitatea comercială sau profesională nu se exercită în mod independent:

1) în cazul unor persoane fizice care sunt integrate într-o întreprindere, în mod individual sau colectiv, astfel încât sunt ținute să urmeze instrucțiunile întreprinzătorului;

2) dacă o persoană juridică este subordonată voinței unui întreprinzător, astfel încât aceasta nu are voință proprie. O persoană juridică este subordonată voinței unui întreprinzător astfel încât aceasta nu are voință proprie (entitate afiliată) în cazul în care, ținând seama de ansamblul împrejurărilor de fapt, este integrată întreprinderii pe plan financiar, economic și al organizării.

[…]”

10 Articolul 22 din UStG prevede că, pentru întreprinzătorii care nu sunt supuși obligației de a ține contabilitate, care realizează operațiuni în cadrul unei exploatații agricole și silvice, taxa datorată în temeiul acestor operațiuni este fixată la 10 % din baza de impozitare, o astfel de obligație depinzând, potrivit articolelor 124 și 125 din Bundesabgabenordnung (Codul fiscal federal), de nivelul cifrei de afaceri și de valoarea exploatației agricole.

11 În plus, articolul 1175 din Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Codul civil general) prevede că o societate civilă este constituită de două sau mai multe persoane care decid, pe baza unui contract, să desfășoare o activitate comună în scopul atingerii unui obiectiv comun stabilit. Un astfel de contract nu este supus niciunei condiții de formă.

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 Începând din anul 1998, reclamanții din litigiul principal exercită o activitate de exploatare viticolă prin intermediul a trei societăți civile, fiecare dintre ele exploatând podgorii în zone diferite și fiind impozabile în scopuri de TVA. Prima dintre aceste societăți civile a fost constituită de domnul Martin Nigl și de doamna Christine Nigl, cea de a doua, de doamna Gisela Nigl (senior) și de domnul Josef Nigl, iar cea de a treia societate, de domnul Martin Nigl și de doamna Gisela Nigl (junior). Nu s-a încheiat niciun contract scris cu ocazia creării celor trei societăți civile.

13 Pentru a face față cererii crescute de vinuri de calitate superioară, segment dezvoltat de domnul Martin Nigl, reclamanții din litigiul principal au creat în cursul anului 2001 Wein-Gut Nigl GmbH (denumită în continuare „societatea comercială”). În principal, această societate se ocupă fie cu achiziționarea de vinuri provenite de la exploatațiile societăților civile pentru a le vinde către distribuitori, fie cu comercializarea unor astfel de vinuri către consumatori finali, în numele și pe seama fiecăreia dintre societățile civile vizate. Pe de altă parte, aceasta produce vin pe baza achizițiilor de la viticultori cu care a încheiat contracte și exploatează un hotel-restaurant.

14 Societățile civile au făcut obiectul unor declarații la autoritățile publice, printre care se numără administrația fiscală, care a calificat aceste societăți drept persoane impozabile independente în calitate de întreprinderi, din perspectiva impozitului pe cifra de afaceri, și în calitate de asocieri în participațiune, din perspectiva impozitului pe profit.

15 Veniturile și cheltuielile celor trei societăți civile sunt contabilizate separat, prin intermediul unor conturi bancare proprii fiecăreia dintre ele, profiturile sunt repartizate în cadrul fiecărei societăți civile între membrii săi și nu există niciun patrimoniu și niciun cont bancar comun acestor societăți. Fiecare societate civilă exploatează separat podgorii care îi aparțin sau pe care le-a luat în arendă, angajează lucrători salariați și dispune de echipamente proprii, precum tractoare și utilaje. Utilajele exploatației, în proporție de 15-20 %, sunt achiziționate în mod centralizat de societatea comercială, apoi împărțite între societățile civile, în funcție de cantitățile de vin produse. Costurile de exploatare a clădirilor și cheltuielile cu gazul și energia electrică sunt refacturate la sfârșitul anului de societatea comercială.

16 Vinificația se realizează separat pentru diferitele exploatații, însă îmbutelierea se realizează cu ajutorul unei instalații comune. Vinurile produse de societățile civile sunt comercializate sub o marcă comună, Weingut Nigl, de către societatea comercială și sunt vândute la prețuri fixate în comun, prețurile de achiziție practicate de această din urmă societate fiind determinate prin aplicarea unei reduceri la propriile prețuri de vânzare. Nici publicitatea, nici site-ul internet sau tarifele nu fac trimitere la diferitele exploatații sau la societățile civile producătoare. Societatea comercială efectuează toate operațiunile administrative pe seama celor trei societăți civile.

17 Până în anul 2012, administrația fiscală a considerat că exploatarea este efectuată de patru subiecte de drept fiscal, respectiv de cele trei societăți civile și de societatea comercială.

18 În urma unui control fiscal efectuat în cursul anului 2012, administrația fiscală a considerat că, având în vedere întrepătrunderea economică și organizațională semnificativă existentă între societățile civile, membrii acestora constituiau, din anul 2005, o asociație de persoane unică. În opinia sa, nu există decât o singură sursă de venituri, al cărei produs trebuie distribuit diferitor membri ai celor trei societăți civile.

19 Din perspectiva TVA-ului, administrația fiscală a considerat că, retroactiv, începând din anul 2005, există două întreprinderi impozabile, respectiv asociația de persoane unică, constituită din membrii celor trei societăți civile, și societatea comercială. Au fost adresate avize de impunere privind TVA-ul tuturor membrilor celor trei societăți civile și societății comerciale, iar, printr-o decizie din 18 iulie 2012, numărul de identificare în scopuri de TVA al fiecăreia dintre societățile civile a fost limitat.

20 În consecință, administrația fiscală a repus în discuție regimul comun forfetar pentru producătorii agricoli de care beneficiau societățile civile.

21 Sesizat cu acțiuni prin care i s-a solicitat să determine dacă reclamanții din litigiul principal au exploatat în calitate de întreprinderi independente patru sau numai două exploatații viticole, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria) amintește că, în dreptul austriac, orice structură care se comportă ca atare față de terți și care efectuează prestații în mod independent, în sensul legislației privind impozitul pe cifra de afaceri, are capacitatea de a fi o întreprindere, chiar dacă este vorba despre un grup de persoane lipsit de capacitate juridică.

22 În plus, această instanță arată că a statuat deja că, în lipsa consultării de către Republica Austria a Comitetului consultativ pentru TVA menționat la articolul 29 din A șasea directivă, asocierile în participațiune independente între ele din punctul de vedere al impozitului pe profit nu constituie o întreprindere unică din perspectiva legislației privind taxa pe cifra de afaceri, indiferent de raporturile sau de relațiile existente între ele.

23 În aceste împrejurări, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Trei asociații de persoane, compuse din diferiți membri ai unei familii, care se comportă ca atare în mod independent în raporturile cu furnizorii și cu autoritățile publice, care dispun de factori de producție proprii, cu excepția a două bunuri economice, dar comercializează mare parte din produse sub o marcă comună prin intermediul unei societăți de capital ale cărei participații sunt deținute de membrii asociațiilor de persoane, precum și de alți membri de familie constituie trei întreprinderi independente (persoane impozabile)?

2) În cazul în care se consideră că cele trei asociații de persoane nu sunt trei întreprinderi independente (persoane impozabile), se va considera că este o întreprindere independentă:
   a) societatea de capital care comercializează produsele sau
   b) o asociație de persoane compusă din membrii celor trei asociații de persoane, care nu are un comportament autonom ca atare pe piață nici în raporturile cu furnizorii și nici față de clienți sau
   c) o asociație de persoane, compusă din cele trei asociații de persoane și societatea de capitaluri, care nu are un comportament autonom ca atare pe piață nici în raporturile cu furnizorii și nici față de clienți?

3) În cazul în care cele trei asociații de persoane nu trebuie considerate trei întreprinderi independente (persoane impozabile), refuzul acestei calități (persoană impozabilă):
   a) este posibil, cu efecte retroactive,
   b) este posibil, cu efecte numai pentru viitor sau
   c) nu este nicidecum posibil,

având în vedere că, inițial, în urma controalelor fiscale, li se confirmase de către [administrația fiscală] calitatea de întreprinderi independente (persoane impozabile)?

4) În cazul în care cele trei asociații de persoane trebuie considerate trei întreprinderi independente (persoane impozabile), reprezintă ele producători agricoli forfetari, în calitate de viticultori și, astfel, de producători agricoli, deși aceste asociații de persoane care cooperează între ele din punct de vedere economic intră fiecare în mod individual sub incidența regimului forfetar pentru producătorii agricoli, însă societatea de capital, o asociație de persoane separată, formată din membrii celor trei asociații de persoane, sau o asociație de persoane separată, formată din societatea de capital și membrii celor trei asociații de persoane, este exclusă de la regimul forfetar în temeiul reglementării naționale ca urmare a dimensiunii exploatației sau a formei juridice?

5) În cazul în care regimul forfetar pentru producătorii agricoli este, în principiu, neaplicabil în cazul celor trei asociații de persoane, această excludere:
   a) produce efecte retroactiv,
   b) produce efecte numai pentru viitor sau
   c) nu produce niciun efect?”

Cu privire la întrebările preliminare

24 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că, având în vedere perioada pentru care administrația fiscală a constatat că membrii celor trei societăți civile au creat o asociație de persoane unică, respectiv între anii 2005 și 2012, sunt aplicabile dispozițiile relevante din A șasea directivă și, respectiv, din Directiva TVA.

Cu privire la prima întrebare

25 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească în esență dacă articolul 4 alineatul (1) și alineatul (4) primul paragraf din A șasea directivă, pe de o parte, precum și articolul 9 alineatul (1) primul paragraf și articolul 10 din Directiva TVA, pe de altă parte, trebuie interpretate în sensul că mai multe societăți civile, precum cele în discuție în litigiul principal, care se comportă ca atare în mod independent în raporturile cu furnizorii, cu autoritățile publice și, într-o anumită măsură, cu clienții și care obține fiecare o producție proprie utilizând preponderent mijloace de producție proprii, dar care comercializează mare parte din produse sub o marcă comună prin intermediul unei societăți de capital ale cărei participații sunt deținute de membrii acestor societăți civile, precum și de alți membri ai familiei respective se consideră că sunt întreprinderi independente, impozabile în scopuri de TVA.

26 Trebuie amintit în această privință că, în temeiul articolului 4 alineatul (1) din Directiva TVA și al articolului 9 din Directiva TVA, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective (a se vedea în special Hotărârea din 26 martie 1987, Comisia/Țările de Jos, 235/85, EU:C:1987:161, punctul 6, Hotărârea din 16 septembrie 2008, Isle of Wight Council și alții, C-288/07, EU:C:2008:505, punctul 27, precum și Hotărârea din 29 octombrie 2009, Comisia/Finlanda, C-246/08, EU:C:2009:671, punctul 35).

27 Termenii utilizați la articolul 4 alineatul (1) primul paragraf din A șasea directivă și la articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, în special formularea „orice persoană”, dau noțiunii „persoană impozabilă” o definiție largă, axată pe independența în desfășurarea unei activități economice, în sensul că toate persoanele fizice sau juridice, atât publice, cât și private, precum și entitățile lipsite de personalitate juridică, dar care, în mod obiectiv, îndeplinesc criteriile care figurează în această dispoziție trebuie considerate ca fiind impozabile în scopuri de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 28).

28 Pentru a constata independența în desfășurarea unei activități economice, este necesar să se controleze dacă persoana în cauză își desfășoară activitățile în numele și pe seama sa, precum și pe proprie răspundere, precum și dacă suportă riscul economic legat de desfășurarea acestor activități (Hotărârea din 27 ianuarie 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, punctul 18, Hotărârea din 18 octombrie 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, punctul 23, precum și Hotărârea din 29 septembrie 2015, Gmina Wrocław C-276/14, EU:C:2015:635, punctul 34).

29 La prima întrebare trebuie să se răspundă în lumina acestor considerații.

30 Împrejurarea că unele societăți civile precum cele în discuție în litigiul principal exploatează în mod separat podgorii care le aparțin sau pe care le-au luat în arendă, de asemenea în mod separat, că fiecare dintre ele utilizează, aproape exclusiv, mijloace de producție proprii și angajează salariați proprii, că se comportă ca atare în mod independent în raporturile cu furnizorii, cu autoritățile publice și, într-o anumită măsură, cu clienții dovedește faptul că fiecare dintre aceste societăți exercită o activitate în numele și pe seama sa, precum și pe proprie răspundere.

31 În acest context, existența unei anumite cooperări între astfel de societăți civile și o societate de capital, în special în ceea ce privește comercializarea produselor lor sub o marcă comună, nu poate fi suficientă pentru a repune în discuție independența acestor societăți civile față de această din urmă societate.

32 Astfel, împrejurarea că astfel de societăți civile pun în comun o parte a activităților lor încredințându-le unei societăți terțe vizează o opțiune de organizare a activităților menționate și nu poate permite să se concluzioneze că aceste societăți civile nu își exercită activitățile în mod independent sau că nu ar suporta riscul economic legat de activitatea lor economică.

33 În plus, rolul determinant al unuia dintre membrii uneia dintre societățile civile, în speță cele în discuție în litigiul principal, în elaborarea vinurilor acestor societăți și în reprezentarea lor nu este de natură să repună în discuție constatarea exercitării independente a activităților lor de către acestea din urmă întrucât fiecare dintre ele acționează în numele și pe seama sa, precum și pe proprie răspundere.

34 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 4 alineatul (1) și alineatul (4) primul paragraf din A șasea directivă, pe de o parte, precum și articolul 9 alineatul (1) primul paragraf și articolul 10 din Directiva TVA, pe de altă parte, trebuie interpretate în sensul că mai multe societăți civile, precum cele în discuție în litigiul principal, care se comportă ca atare în mod independent în raporturile cu furnizorii, cu autoritățile publice și, într-o anumită măsură, cu clienții și care obțin fiecare o producție proprie utilizând preponderent mijloace de producție proprii, dar care comercializează mare parte din produse sub o marcă comună prin intermediul unei societăți de capital ale cărei participații sunt deținute de membrii acestor societăți civile, precum și de alți membri ai familiei respective sunt considerate întreprinderi independente, impozabile în scopuri de TVA.

35 Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se răspundă la a doua și la a treia întrebare.

Cu privire la a patra întrebare

36 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere urmărește în esență să se determine dacă articolul 25 din A șasea directivă și articolul 296 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun posibilității de a refuza aplicarea regimului comun forfetar pentru producătorii agricoli, prevăzut la aceste articole, în cazul mai multor societăți civile precum cele în discuție în litigiul principal, considerate drept întreprinderi independente impozabile în scopuri de TVA și care cooperează între ele, pentru motivul că o societate de capital, o asociație de persoane formată din membrii acestor societăți civile sau o asociație de persoane formată din această societate de capital și membrii societăților civile menționate nu poate fi supusă acestui regim ca urmare a dimensiunii exploatației sale sau a formei sale juridice.

37 Trebuie amintit că regimul comun forfetar pentru producătorii agricoli este un regim derogatoriu, care constituie o excepție de la regimul general al celei de A șasea directive și al Directivei TVA și care nu trebuie, prin urmare, să fie aplicat decât în măsura necesară pentru a-și atinge obiectivul (Hotărârea din 15 iulie 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, punctul 27, Hotărârea din 26 mai 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, punctul 27, și Hotărârea din 8 martie 2012, Comisia/Portugalia, C-524/10, EU:C:2012:129, punctul 49).

38 Printre cele două obiective ale acestui regim se numără cel legat de imperativul de simplificare, care trebuie să fie conciliat cu cel de compensare a valorii TVA-ului aferent intrărilor și achitat de producătorii agricoli (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 mai 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, punctul 28, și Hotărârea din 8 martie 2012, Comisia/Portugalia, C-524/10, EU:C:2012:129, punctul 50).

39 Trebuie amintit de asemenea că, potrivit articolului 25 alineatul (1) din A șasea directivă și articolului 296 alineatul (1) din Directiva TVA, statele membre „pot” aplica agricultorilor un regim forfetar în cazul în care aplicarea în cazul lor a regimului normal sau a regimului simplificat de impozitare întâmpină dificultăți, în special de natură administrativă.

40 În plus, rezultă din modul de redactare a articolului 25 alineatul (9) din A șasea directivă și din articolul 296 alineatul (2) din Directiva TVA că, pe de o parte, statele membre „po[t] exclude” de la regimul forfetar anumite categorii de producători agricoli.

41 În speță, reiese din decizia de trimitere că legislația națională nu prevede, în general, excluderea de la regimul forfetar a unei categorii de producători agricoli pentru motivul că acești producători sunt reuniți în cadrul unei strânse colaborări economice prin intermediul unei societăți de capital sau al unei asociații precum cele menționate la punctul 36 din prezenta hotărâre.

42 Pe de altă parte, aceste dispoziții prevăd că sunt excluși din regimul forfetar pentru producătorii agricoli cei pentru care aplicarea regimului normal sau a celui simplificat nu prezintă dificultăți administrative.

43 Or, împrejurarea, invocată de instanța de trimitere, potrivit căreia o societate de capital, o asociație de persoane constituită din membri mai multor societăți civile sau o asociație de persoane constituită din această societate de capital și membrii acestei societăți civile nu poate fi supusă regimului comun forfetar pentru producătorii agricoli ca urmare a dimensiunii sau a formei sale juridice nu poate avea incidență asupra aplicării regimului menționat în cazul acestor societăți civile întrucât o astfel de împrejurare nu permite prin ea însăși să se stabilească faptul că aplicarea regimului normal sau a regimului simplificat nu ar prezenta dificultăți administrative pentru acestea din urmă.

44 Situația ar fi însă diferită în cazul în care societățile civile cum sunt cele în discuție în litigiul principal ar fi, în temeiul legăturilor lor cu o societate de capital sau cu o asociație precum cele menționate la punctul 36 de mai sus, în măsură sub aspect material să facă față sarcinilor administrative pe care le implică obligațiile care decurg din aplicarea regimului normal sau a regimului simplificat, aspect a cărui verificare este în sarcina instanței de trimitere.

45 În această ipoteză, faptul că aplicarea regimului forfetar este totuși de natură să diminueze costurile administrative legate de aplicarea regimului de TVA nu poate fi luat, în schimb, în considerare, întrucât legiuitorul Uniunii a instituit regimul forfetar exclusiv în beneficiul producătorilor agricoli pentru care aplicarea regimului normal sau a regimului simplificat de impozitare ar întâmpina dificultăți, în special de natură administrativă.

46 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a patra întrebare că articolul 25 din A șasea directivă și articolul 296 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun posibilității de a refuza aplicarea regimului comun forfetar pentru producătorii agricoli prevăzut la aceste articole în cazul mai multor societăți civile, precum cele în discuție în litigiul principal, considerate drept întreprinderi independente impozabile în scopuri de TVA și care cooperează între ele, pentru motivul că o societate de capital, o asociație de persoane formată din membrii acestor societăți civile sau o asociație de persoane formată din această societate de capital și membrii societăților civile menționate nu poate fi supusă acestui regim ca urmare a dimensiunii exploatației sale sau a formei sale juridice, chiar dacă aceste societăți civile nu fac parte dintr-o categorie de producători excluși de la acest regim forfetar, cu condiția ca acestea, ca urmare a legăturilor lor cu această societate sau cu una dintre aceste asociații, să fie în măsură sub aspect material să facă față sarcinilor administrative pe care le implică obligațiile care decurg din aplicarea regimului normal sau a regimului simplificat de TVA, aspect a cărui verificare este în sarcina instanței de trimitere.

Cu privire la a cincea întrebare

47 Prin intermediul celei de a cincea întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se determine dacă, în cazul în care regimul comun forfetar pentru producătorii agricoli trebuie în principiu exclus în cazul societăților civile precum cele în discuție în litigiul principal, această excludere se aplică retroactiv, nu se aplică decât pentru viitor sau nu se aplică deloc.

48 Trebuie amintit că principiul securității juridice nu se opune ca administrația fiscală să efectueze, în termenul de prescripție, o rectificare a TVA-ului aferent taxei deduse sau unor servicii deja realizate care ar fi trebuit să fie supuse acestei taxe (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punctele 47 și 48, precum și Hotărârea din 9 iulie 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punctul 42).

49 O astfel de normă trebuie să fie aplicabilă și atunci când un regim de care beneficiază o persoană obligată la plata TVA-ului este repus în discuție de către administrația fiscală, inclusiv cu privire la o perioadă anterioară datei la care o astfel de apreciere este emisă, dar sub rezerva că aprecierea menționată intervine în termenul de prescripție a acțiunii administrației și că efectele sale nu sunt retroactive până la o dată anterioară celei la care au survenit elementele de drept și de fapt pe care se întemeiază aceasta.

50 În aceste condiții, împrejurarea că administrația fiscală a recunoscut inițial aplicabilitatea regimului forfetar în cazul mai multor societăți civile nu poate influența răspunsul care trebuie dat întrebării adresate în măsura în care elementele de drept și de fapt pe care se întemeiază noua apreciere a acestei administrații sunt ulterioare acestei recunoașteri și au survenit în termenul de prescripție a acțiunii acesteia.

51 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a cincea întrebare că, în cazul în care regimul comun forfetar pentru producătorii agricoli trebuie în principiu exclus în cazul societăților civile precum cele în discuție în litigiul principal, această excludere se aplică cu privire la perioada anterioară datei la care a fost efectuată aprecierea pe care este întemeiată, sub rezerva ca aprecierea menționată să intervină în termenul de prescripție a acțiunii administrației fiscale și ca efectele sale să nu retroactiveze până la o dată anterioară celei la care au survenit elementele de drept și de fapt pe care se întemeiază aceasta.

Cu privire la cheltuielile de judecată

52 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 a treia) declară:

1) **Articolul 4 alineatul (1) și alineatul (4) primul paragraf din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/66/CE a Consiliului din 26 aprilie 2004, pe de o parte, precum și articolul 9 alineatul (1) primul paragraf și articolul 10 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, pe de altă parte, trebuie interpretate în sensul că mai multe societăți civile, precum cele în discuție în litigiul principal, care se comportă ca atare în mod independent în raporturile cu furnizorii, cu autoritățile publice și, într-o anumită măsură, cu clienții și care obțin fiecare o producție proprie utilizând preponderent mijloace de producție proprii, dar care comercializează mare parte din produse sub o marcă comună prin intermediul unei societăți de capital ale cărei participații sunt deținute de membrii acestor societăți civile, precum și de alți membri ai familiei respective sunt considerate întreprinderi independente, impozabile în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.**

2) **Articolul 25 din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/66, și articolul 296 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că nu se opun posibilității de a refuza aplicarea regimului comun forfetar pentru producătorii agricoli prevăzut la aceste articole în cazul mai multor societăți civile precum cele în discuție în litigiul principal, considerate drept întreprinderi independente impozabile în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și care cooperează între ele, pentru motivul că o societate de capital, o asociație de persoane formată din membrii acestor societăți civile sau o asociație de persoane formată din această societate de capital și membrii societăților civile menționate nu poate fi supusă acestui regim ca urmare a dimensiunii exploatației sale sau a formei sale juridice, chiar dacă aceste societăți civile nu fac parte dintr-o categorie de producători excluși de la acest regim forfetar, cu condiția ca acestea, ca urmare a legăturilor lor cu această societate sau cu una dintre aceste asociații, să fie în măsură sub aspect material să facă față sarcinilor administrative pe care le implică obligațiile care decurg din aplicarea regimului normal sau a regimului simplificat de taxă pe valoarea adăugată, aspect a cărui verificare este în sarcina instanței de trimitere.**

3) **În cazul în care regimul comun forfetar pentru producătorii agricoli trebuie în principiu exclus în cazul societăților civile precum cele în discuție în litigiul principal, această excludere se aplică cu privire la perioada anterioară datei la care a fost efectuată aprecierea pe care este întemeiată, sub rezerva ca aprecierea menționată să intervină în termenul de prescripție a acțiunii administrației fiscale și ca efectele sale să nu retroactiveze până la o dată anterioară celei la care au survenit elementele de drept și de fapt pe care se întemeiază aceasta.**

Semnături