

**Downloaded via the EU tax law app / web**

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

25 avril 2013 (\*)

«Manquement d'État – Fiscalité – Directive 2006/112/CE – Articles 9 et 11 – Législation nationale permettant l'inclusion de personnes non assujetties dans un groupe de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti à la TVA – Consultation du comité de la TVA»

Dans l'affaire C-65/11,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 15 février 2011,

**Commission européenne**, représentée par MM. A. Nijenhuis, R. Lyal et D. Triantafyllou, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

**Royaume des Pays-Bas**, représenté par Mmes C. Wissels, M. de Ree et M. Noort, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

soutenu par:

**République tchèque**, représentée par M. M. Smolek, en qualité d'agent,

**Royaume de Danemark**, représenté initialement par M. C. Vang, puis par Mme V. Pasternak Jørgensen, en qualité d'agents,

**Irlande**, représentée par M. D. O'Hagan, en qualité d'agent, assisté de Mme G. Clohessy, SC, et de M. N. Travers, BL, ayant élu domicile à Luxembourg,

**République de Finlande**, représentée par Mme H. Leppo et M. S. Hartikainen, en qualité d'agents,

**Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord**, représenté par Mme H. Walker, en qualité d'agent, assistée de Mme M. Hall, QC,

parties intervenantes,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, faisant fonction de président de la quatrième chambre, M. J.-C. Bonichot, Mmes C. Toader, A. Prechal et M. E. Jarašiusas (rapporteur), juges,

avocat général: M. N. Jääskinen,

greffier: Mme C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 6 septembre 2012,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

## **Arrêt**

1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en ne consultant pas le comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après, respectivement, le «comité de la TVA» et la «TVA») et en permettant aux personnes non assujetties d'être membres d'un groupe de personnes considérées comme étant un seul assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après un «groupe TVA»), le Royaume des Pays-Bas a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 9 et 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»).

## **Le cadre juridique**

### *Le droit de l'Union*

2 Sous le titre III de la directive TVA, intitulé «Assujettis», figurent les articles 9 à 13 de cette directive.

3 Aux termes de l'article 9 de ladite directive:

«1. Est considéré comme 'assujetti' quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme 'activité économique' toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique, l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.

2. Outre les personnes visées au paragraphe 1, est considérée comme un assujetti toute personne qui effectue à titre occasionnel la livraison d'un moyen de transport neuf expédié ou transporté à destination de l'acquéreur par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, en dehors du territoire d'un État membre mais dans le territoire de la Communauté.»

4 L'article 10 de la même directive précise que la condition que l'activité économique soit exercée d'une façon indépendante exclut de la taxation des salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.

5 L'article 11 de la directive TVA dispose:

«Après consultation du [comité de la TVA], chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

Un État membre qui fait usage de la faculté prévue au premier alinéa peut prendre toutes mesures

utiles pour éviter que l'application de cette disposition rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles.»

6 L'article 12 de ladite directive prévoit que les États membres peuvent considérer comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la même directive, et notamment la livraison d'un bâtiment ou d'un terrain à bâtir.

7 Selon l'article 13 de la directive TVA, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas, en principe, considérés comme des assujettis pour les activités ou les opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques.

#### *Le droit néerlandais*

8 L'article 7 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de omzetbelasting), du 28 juin 1968 (*Staatsblad* 1968, n° 329, ci-après la «loi de 1968 relative à la TVA»), dispose:

«1. Est considéré comme un entrepreneur quiconque exerce une activité économique de manière indépendante.

2. On entend également par entreprise au sens de la présente loi:

a) l'activité professionnelle;

b) l'exploitation d'un bien en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

[...]

4. Les personnes physiques et les organismes au sens de la loi générale sur les impôts d'État qui sont des entrepreneurs au sens du présent article, qui résident ou sont établis aux Pays-Bas ou qui y ont un établissement stable et dont les liens sur les plans financier, économique et de l'organisation sont tels qu'ils constituent une unité, sont considérés, à la demande ou non d'un ou de plusieurs d'entre eux, par voie de décision de l'inspecteur susceptible de recours, comme un seul entrepreneur à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'inspecteur a arrêté cette décision. Les modalités de la formation, de la modification et de la cessation de l'unité fiscale peuvent être fixées par arrêté ministériel.»

9 Par une résolution n° VB91/347, du 18 février 1991 (ci-après la «résolution du 18 février 1991»), intitulée «Perception de la taxe sur le chiffre d'affaires en rapport avec les sociétés holdings et la détention d'actions en général», les autorités fiscales néerlandaises ont notamment précisé les conditions d'application de l'article 7 de la loi de 1968 relative à la TVA aux sociétés holdings. Cette résolution distingue trois types de holdings, à savoir les «holdings pures», qui ont comme seule activité la détention d'actions, les «holdings faïtières», qui exercent une fonction de direction et de définition des politiques au sein du groupe, et les «holdings plus», qui exercent d'autres activités que celles liées à la détention d'actions. Les holdings faïtières et les holdings plus peuvent, selon ladite résolution, être incluses dans un groupe TVA, tandis que les holdings pures ne le peuvent pas.

#### **La procédure précontentieuse et la procédure devant la Cour**

10 Le 23 septembre 2008, la Commission a adressé au Royaume des Pays-Bas une lettre de mise en demeure dans laquelle elle attirait l'attention de cet État membre sur la possible incompatibilité avec les articles 9 et 11 de la directive TVA de la résolution du 18 février 1991, adoptée sans consultation du comité de la TVA. Conformément à l'article 226 CE, elle invitait cet

État membre à présenter ses observations.

11 Dans leur lettre en réponse du 21 novembre 2008, les autorités néerlandaises ont contesté l'interprétation de la directive TVA faite par la Commission.

12 N'étant pas satisfaite de cette réponse, la Commission a émis, le 20 novembre 2009, un avis motivé, auquel le Royaume des Pays-Bas a répondu, par lettre du 19 janvier 2010, en maintenant sa position.

13 C'est dans ces conditions que la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

14 Par ordonnances du président de la Cour des 8 juin et 18 juillet 2011, la République tchèque, le Royaume de Danemark, l'Irlande, la République de Finlande et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord ont été admis à intervenir au soutien des conclusions du Royaume des Pays-Bas.

## **Sur le recours**

### *Sur le grief relatif à l'inclusion de personnes non assujetties dans un groupe TVA*

#### Argumentation des parties

15 À l'appui du grief relatif à l'inclusion de personnes non assujetties dans un groupe TVA, la Commission fait valoir que l'inclusion d'une holding faîtière, qui n'est pas assujettie, dans un tel groupe est contraire aux articles 9, paragraphe 1, et 11 de la directive TVA.

16 À titre liminaire, la Commission observe que, dans son arrêt du 20 juin 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Rec. p. I-3111), la Cour a jugé que la simple acquisition et la simple détention d'actions ne peuvent être considérées comme une activité économique et que n'a dès lors pas la qualité d'assujetti une société holding dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres entreprises sans que cette société s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de l'entreprise. Ce raisonnement aurait été précisé dans l'arrêt du 20 juin 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Rec. p. I-3013), et suivi dans l'arrêt du 6 février 1997, Harnas & Helm (C-80/95, Rec. p. I-745).

17 Or, selon la Commission, l'article 11 de la directive TVA doit être interprété en ce sens que des personnes non assujetties à la TVA ne peuvent être incluses dans un groupe TVA. Le terme «personnes» utilisé dans cet article ne viserait que des personnes remplissant les conditions requises pour être considérées comme des assujettis. Figurant sous le titre III de ladite directive, intitulé «Assujettis», l'article 11 de la directive TVA ne comporterait pas de dérogation à l'article 9 de celle-ci définissant l'«assujetti» comme étant «quiconque exerce, d'une façon indépendante, [...] une activité économique».

18 L'article 11 de la directive TVA constituerait une exception à la règle générale selon laquelle chaque assujetti doit être traité comme une entité distincte pour l'application des règles relatives à la TVA. Cette disposition devrait donc être interprétée de façon à ce qu'elle ne diverge pas de la règle générale dans une mesure plus large que ce qui est nécessaire. Or, si ladite disposition ne prévoit pas expressément que les membres d'un groupe TVA doivent être des personnes assujetties, le fait que les personnes composant un tel groupe doivent être traitées comme «un seul assujetti» impliquerait néanmoins que chaque membre de ce groupe doit être lui-même assujetti. De même, le concept de «groupement» supposerait que les personnes concernées appartiennent à la même catégorie aux fins du système commun de la TVA. Le terme «personnes» n'aurait donc été utilisé que pour éviter la répétition du mot «assujetti».

19 L'interprétation qu'elle fait de l'article 11 de la directive TVA serait en outre conforme à la finalité de celui-ci, qui est, ainsi que cela ressortirait de l'exposé des motifs de la proposition de la Commission [COM(73) 950 final] ayant conduit à l'adoption de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»), d'une part, de permettre une simplification administrative pour les contribuables et l'administration fiscale ainsi que, d'autre part, d'éviter les abus en empêchant que des personnes qui ne sont pas réellement des entités commerciales indépendantes soient traitées comme des assujettis distincts. En effet, l'inclusion de personnes non assujetties dans un groupe TVA ne permettrait ni une simplification administrative ni la prévention des abus.

20 Ni le libellé de l'article 11 de la directive TVA ni les travaux préparatoires de celle-ci n'indiqueraient que cette disposition était destinée à modifier la notion d'«assujetti» ou à étendre à d'autres personnes les droits et les obligations des assujettis. Or, tel serait le résultat, selon la Commission, si des personnes non assujetties pouvaient intégrer un groupe TVA. En particulier, comme les acquisitions effectuées au sein d'un groupe TVA sont considérées comme inexistantes du point de vue de la TVA, cela permettrait de livrer des biens ou de fournir des services à des personnes non assujetties sans facturer de TVA et, pour le groupe en cause, de récupérer la TVA acquittée en amont sur les livraisons effectuées à de telles personnes, ce qui serait clairement contraire au système commun de la TVA.

21 Il conviendrait, par conséquent, de ne pas s'en tenir à une interprétation littérale de l'article 11 de la directive TVA, mais de lire celui-ci à la lumière de son contexte immédiat, à savoir le titre III de cette directive, et, plus généralement, de l'économie de ladite directive.

22 Bien que la Cour n'ait pas encore eu l'occasion de statuer sur la question soulevée en l'espèce, un soutien indirect à la position de la Commission se trouverait au point 19 de l'arrêt du 22 mai 2008, *Ampliscientifica et Amplifin* (C-162/07, Rec. p. I-4019), ainsi que dans les conclusions de l'avocat général Van Gerven dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Polysar Investments Netherlands*, précité.

23 Par ailleurs, la Commission considère que le Royaume des Pays-Bas n'a avancé aucun argument convaincant pour justifier l'existence d'un traitement exceptionnel réservé aux holdings faitières qui, selon elle, n'étant pas assujetties, doivent être traitées de la même manière que les autres personnes non assujetties pour respecter le principe de neutralité fiscale. En outre, contrairement à ce qu'affirme cet État membre, le principe de neutralité fiscale n'exigerait pas que le droit à déduction s'applique aussi à la TVA versée sur les prestations fournies à une telle holding.

24 Le Royaume des Pays-Bas conclut au rejet du recours de la Commission. Il expose, à tire

liminaire, qu'une holding faîtière appartient à un groupe de sociétés dont elle détient la majorité des actions, qu'elle exerce une fonction de direction et de définition des politiques au service de ses filiales et a, de ce fait, une fonction économique essentielle. Une telle holding se distinguerait d'une holding pure en raison de son immixtion directe ou indirecte dans le groupe qu'elle gère.

25 Il estime que, compte tenu de l'économie, de l'objectif et des principes de base du système commun de la TVA, la taxe payée sur des prestations fournies à une holding faîtière doit être déductible, car, premièrement, une telle holding exerce ses activités dans le cadre d'un objectif d'entreprise et dans un but commercial, deuxièmement, les prestations qui lui sont fournies ont un lien direct et immédiat avec les prestations en aval du groupe, troisièmement, les coûts qu'elle expose dans le cadre de ses activités de direction et de définition des politiques du groupe peuvent être comptés parmi les frais généraux indissociablement liés aux activités d'entreprise de celui-ci et, quatrièmement, la neutralité fiscale exige que le droit à déduction existe pour la taxe payée en amont sur les prestations qui lui sont fournies.

26 Partant, la manière la plus simple, selon lui, de mettre en œuvre la déduction de la TVA applicable aux investissements et aux achats de la holding faîtière est l'inclusion de celle-ci dans un groupe TVA. Cela serait conforme à la position de cette holding au sein du groupe, à la réalité économique ainsi qu'au système commun de la TVA et aboutirait à ce que cette holding ne se voie accorder de déduction que si les prestations en aval du groupe y donnent lieu.

27 Or, l'article 11 de la directive TVA ne s'oppose pas, selon le Royaume des Pays-Bas, à l'inclusion d'une holding faîtière dans un groupe TVA. Les termes de cet article n'imposeraient pas qu'une personne voulant former un tel groupe avec une ou plusieurs autres personnes étroitement liées entre elles soit elle-même assujettie. Ils exigeraient seulement une interdépendance financière, économique et sur le plan de l'organisation, ce à quoi répondrait une holding faîtière. Si l'intention du législateur de l'Union avait été de ne donner la possibilité de former un groupe TVA qu'aux seuls assujettis, il aurait choisi une autre formulation. De plus, ledit législateur ayant laissé inchangé le texte de l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive lors de la refonte de la réglementation de la TVA en 2006, il pourrait en être déduit que la terminologie utilisée résulte d'un choix délibéré.

28 Une exigence d'assujettissement ne pourrait davantage être déduite de l'intitulé du titre III et de l'article 9 de la directive TVA. En effet, appartiendrait à la catégorie d'«assujettis» dont traite ce titre III, à côté de l'assujetti visé à cet article 9, le groupe TVA visé à l'article 11 de ladite directive.

29 Selon le Royaume des Pays-Bas, les objectifs de l'article 11 de la directive TVA militent, contrairement à ce que prétend la Commission, en faveur de l'inclusion d'une holding faîtière dans un groupe TVA, en particulier l'objectif de simplification administrative, qui vaudrait également pour l'application du droit à déduction. Ladite inclusion n'entraînerait pas une extension de ce droit, qui découlerait de l'objectif et de l'économie du système commun de la TVA et qui resterait couplé aux prestations en aval taxées, en l'occurrence les prestations en aval taxées du groupe TVA.

30 Par ailleurs, le Royaume des Pays-Bas considère qu'aucune conclusion ne peut être tirée de la jurisprudence à laquelle se réfère la Commission.

31 À titre subsidiaire, le Royaume des Pays-Bas fait valoir que les activités d'une holding faîtière peuvent être considérées comme des activités économiques au sens de l'article 9 de la directive TVA, ce qui lui confère la qualité d'assujetti. En effet, au regard de la jurisprudence de la Cour, notamment de l'arrêt du 14 novembre 2000, Floridienne et Berginvest (C-142/99, Rec. p. I-9567), qui a clarifié les cas dans lesquels les activités d'une holding peuvent être considérées comme économiques et ceux dans lesquels elles ne le peuvent pas, les activités d'une holding

faïtière pourraient être considérées comme des activités économiques en ce qu'elles vont au-delà de la seule acquisition ou de la seule détention d'actions et constituent une immixtion active dans les activités d'entreprise de ses filiales.

32 À l'instar du Royaume des Pays-Bas, la République tchèque, le Royaume de Danemark, l'Irlande, la République de Finlande et le Royaume-Uni estiment que ni les termes et les objectifs de l'article 11 de la directive TVA, ni le système commun de la TVA, ni la jurisprudence de la Cour n'étayaient la position de la Commission.

#### Appréciation de la Cour

33 À titre liminaire, il convient de rappeler que, pour déterminer la portée d'une disposition du droit de l'Union, il y a lieu de tenir compte à la fois de ses termes, de son contexte et de ses finalités (arrêt du 29 octobre 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rec. p. I-10567, point 23 et jurisprudence citée).

34 En l'occurrence, il résulte du libellé de l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA que ce dernier permet à chaque État membre de considérer plusieurs personnes comme un seul assujetti lorsque celles-ci sont établies sur le territoire de ce même État membre et que, bien qu'elles soient indépendantes du point de vue juridique, elles sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. Cet article, selon son libellé, ne soumet pas son application à d'autres conditions et, en particulier, à celle que lesdites personnes aient pu elles-mêmes, individuellement, avoir la qualité d'assujetti au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive TVA. Employant le mot «personnes» et non les termes «personnes assujetties», il ne fait pas de distinction entre personnes assujetties et personnes non assujetties (arrêt du 9 avril 2013, *Commission/Irlande*, C-85/11, non encore publié au Recueil, point 36).

35 Il convient de relever que l'article 11 de la directive TVA est issu de l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive. Or, tandis que le point 2 de l'annexe A de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303), qui a introduit en droit de l'Union la notion de groupe TVA, permettait aux États membres «de ne pas considérer comme des assujettis séparés, mais comme un seul assujetti», les personnes organiquement liées entre elles par des rapports économiques, financiers et d'organisation, l'expression «comme des assujettis séparés» a été abandonnée dans la rédaction dudit article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive (arrêt *Commission/Irlande*, précité, point 37).

36 Par ailleurs, alors que la formulation de l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive a été reprise dans des termes similaires dans la plupart des versions linguistiques de l'article 11 de la directive TVA, dans la version en langue anglaise de cet article, le terme «any» (toutes) a été ajouté de sorte que le passage pertinent de cette disposition se lit comme suit: «each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State» (chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti toutes personnes établies sur le territoire de cet État membre) (arrêt *Commission/Irlande*, précité, point 38).

37 Il ne ressort pas de ces modifications rédactionnelles successives que le législateur de l'Union ait eu l'intention, lors de l'adoption de la sixième directive, puis de la directive TVA, d'exclure que des personnes non assujetties puissent être incluses dans un groupe TVA et que le mot «personnes» ait été employé au lieu des termes «personnes assujetties» pour éviter une répétition. Le fait que d'autres dispositions de la directive TVA, qui ne relèvent pas du titre III de celle-ci consacré à la notion d'«assujetti», emploient le terme «personnes» pour désigner des

personnes assujetties ne saurait conduire à une autre constatation, ce terme étant utilisé dans un autre contexte que celui de l'article 11 de la directive TVA (arrêt Commission/Irlande, précité, point 39).

38 Il convient en outre de relever que, contrairement à ce que prétend la Commission, il ne peut se déduire des termes «comme un seul assujetti» que l'article 11 de la directive TVA vise uniquement à permettre de traiter plusieurs assujettis comme une entité unique, ces termes se rapportant non pas à une condition d'application de cet article, mais à son résultat, qui consiste à considérer plusieurs personnes comme un assujetti unique. Ne trouvent pas non plus de fondement, dans la formulation dudit article, l'argument de la Commission selon lequel celui-ci représenterait une exception à la règle générale disposant que chaque assujetti doit être traité comme une entité distincte, de sorte qu'il conviendrait d'interpréter ce même article de façon restrictive, ni l'argument selon lequel le concept de groupement impliquerait que les personnes en faisant partie appartiennent toutes à la même catégorie, le terme «groupement» n'y figurant pas (arrêt Commission/Irlande, précité, point 40).

39 Par conséquent, il ne ressort pas du libellé de l'article 11 de la directive TVA que des personnes non assujetties ne peuvent être incluses dans un groupe TVA (arrêt Commission/Irlande, précité, point 41).

40 La Commission fait cependant valoir que, au-delà du libellé de l'article 11 de la directive TVA, l'interprétation qu'elle fait de cet article s'impose au regard de son contexte, de ses objectifs ainsi que de la jurisprudence de la Cour. Il convient, dès lors, d'examiner si les arguments avancés par la Commission à l'appui de cette position démontrent que ledit article 11 doit être interprété en ce sens que des personnes non assujetties ne peuvent être incluses dans un groupe TVA.

41 Il convient de relever, en premier lieu, que la jurisprudence de la Cour à laquelle se réfère la Commission quant à cette question ne saurait être utilement invoquée en l'espèce, puisque ladite question n'est pas l'objet des arrêts précités *Polysar Investments Netherlands* ainsi que *Ampliscientifica et Amplifin* (arrêt Commission/Irlande, précité, point 43).

42 S'agissant, en deuxième lieu, du contexte de l'article 11 de la directive TVA, il convient d'observer que l'article 9, paragraphe 1, de celle-ci contient une définition générale de la notion d'«assujetti». Le paragraphe 2 de cet article et les articles 10, 12 et 13 de ladite directive, quant à eux, apportent des précisions sur cette notion soit en y incluant ou en permettant aux États membres d'y inclure des personnes qui ne répondent pas à cette définition générale, telles que des personnes effectuant certaines opérations à titre occasionnel, soit en en excluant d'autres personnes, telles que les salariés ou les collectivités publiques. Dès lors, il ne peut être déduit de l'économie du titre III de la directive TVA qu'une personne ne répondant pas à ladite définition générale est nécessairement exclue des personnes visées à l'article 11 de celle-ci (arrêt Commission/Irlande, précité, point 44).

43 Quant à l'articulation, au sein du titre III de la directive TVA, entre les articles 9, paragraphe 1, et 11 de cette directive, force est de constater qu'une lecture combinée de ces articles ne permet pas de conclure, comme le fait la Commission, que les personnes visées à cet article 11 doivent individuellement répondre à la définition générale de l'assujetti donnée à l'article 9, paragraphe 1, de ladite directive. En effet, le rapprochement de ces deux dispositions n'exclut pas que ce sont ces personnes, prises ensemble, étant étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, qui doivent répondre collectivement à cette définition (arrêt Commission/Irlande, précité, point 45).

44 Par conséquent, ne sauraient prospérer les arguments de la Commission selon lesquels, au

vu du contexte de l'article 11 de la directive TVA, celui-ci doit être interprété en ce sens que des personnes non assujetties ne peuvent être incluses dans un groupe TVA (arrêt Commission/Irlande, précité, point 46).

45 En ce qui concerne, en troisième lieu, les objectifs poursuivis par l'article 11 de la directive TVA, il ressort des motifs de la proposition de la Commission ayant conduit à l'adoption de la sixième directive que, en adoptant l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de celle-ci, auquel s'est substitué ledit article 11, le législateur de l'Union a voulu permettre aux États membres de ne pas lier systématiquement la qualité d'assujetti à la notion d'indépendance purement juridique, soit dans un souci de simplification administrative, soit pour éviter certains abus tels que, par exemple, le fractionnement d'une entreprise entre plusieurs assujettis dans le but de bénéficier d'un régime particulier (arrêt Commission/Irlande, précité, point 47).

46 Or, il n'apparaît pas que la possibilité, pour les États membres, de considérer comme un assujetti unique un groupe de personnes comprenant une ou des personnes qui ne pourraient avoir individuellement la qualité d'assujetti aille à l'encontre desdits objectifs. Il ne peut être exclu, au contraire, que, ainsi que le soutiennent le Royaume des Pays-Bas et les intervenants, la présence, au sein d'un groupe TVA, de telles personnes contribue à une simplification administrative tant pour ledit groupe que pour l'administration fiscale et permette d'éviter certains abus, ladite présence pouvant même être indispensable à ces fins si elle seule établit le lien étroit devant exister, sur les plans financier, économique et de l'organisation, entre les personnes composant ce même groupe pour être considérées comme un assujetti unique (arrêt Commission/Irlande, précité, point 48).

47 Il convient en outre d'observer que, à supposer qu'une telle possibilité puisse donner lieu elle-même à des abus, l'article 11, second alinéa, de la directive TVA permet aux États membres de prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application du premier alinéa de cet article rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles (arrêt Commission/Irlande, précité, point 49).

48 Par conséquent, la Commission n'a pas établi que les objectifs de l'article 11 de la directive TVA militent en faveur d'une interprétation selon laquelle des personnes non assujetties ne peuvent être incluses dans un groupe TVA.

49 Il résulte de tout ce qui précède que, sans qu'il soit besoin d'examiner les arguments des parties portant spécifiquement sur la situation des holdings faîtières, le grief relatif à l'inclusion de personnes non assujetties dans un groupe TVA doit être rejeté.

#### *Sur le grief relatif à l'absence de consultation du comité de la TVA*

##### Argumentation des parties

50 La Commission fait grief au Royaume des Pays-Bas de ne pas avoir consulté le comité de la TVA au sujet de la résolution du 18 février 1991. Elle fait valoir, à cet égard, que toute modification qu'un État membre souhaite apporter aux règles qu'il applique aux groupes TVA doit être précédée d'une consultation dudit comité. Il ressortirait de l'arrêt *Ampliscientifica et Amplifin*, précité, portant sur la consultation du comité de la TVA préalablement à l'introduction du régime des groupes TVA, ainsi que de l'arrêt du 14 septembre 2006, *Stradasfalti* (C-228/05, Rec. p. I-8391), ayant trait à l'article 17 de la sixième directive, que la consultation dudit comité est également obligatoire pour les modifications ou les adaptations apportées ultérieurement. Elle serait en outre obligatoire tant pour l'adoption d'une législation nationale que pour celle d'une pratique administrative.

51 Dès lors, la Commission considère que, la possibilité d'inclure des personnes non

assujetties dans un groupe TVA n'ayant pas été mentionnée lors de la consultation initiale du comité de la TVA par le Royaume des Pays-Bas, ledit comité aurait dû être consulté à nouveau avant l'adoption par cet État membre de la résolution du 18 février 1991 autorisant l'inclusion d'une holding faîtière dans un tel groupe.

52 Le Royaume des Pays-Bas s'oppose à ce grief en faisant valoir que sa réglementation relative aux groupes TVA a fait l'objet d'une consultation du comité de la TVA et que l'article 11 de la directive TVA ne prévoit pas que des modifications de la réglementation nationale ou des dispositions de mise en œuvre de cette dernière doivent aussi lui être soumises. Une telle obligation ne pourrait non plus être déduite de la jurisprudence à laquelle se réfère la Commission. De surcroît, la résolution du 18 février 1991 n'aurait pas apporté de modifications substantielles à sa réglementation nationale, mais aurait seulement clarifié celle-ci, de telles modifications ne pouvant d'ailleurs, dans l'ordre juridique néerlandais, être effectuées par la voie d'une résolution.

53 L'Irlande considère que seuls des changements matériels ou significatifs, tout du moins non négligeables, d'un régime déjà mis en œuvre en vertu de l'article 11 de la directive TVA exigent une nouvelle consultation préalable du comité de la TVA. Elle observe que, en l'occurrence, la Commission n'identifie pas le moindre changement introduit par la résolution du 18 février 1991.

54 Selon la République de Finlande, l'obligation de consulter le comité de la TVA exige uniquement que, avant la mise en œuvre d'une mesure nationale adoptée sur le fondement de l'article 11 de la directive TVA, l'État membre fournisse audit comité des informations suffisantes sur les éléments essentiels de la mesure en cause et qu'il en fasse de même s'il modifie ces éléments par la suite. Étendre l'obligation de consulter le comité de la TVA à toutes les particularités liées à l'application d'une telle mesure nationale serait, selon elle, déraisonnable et disproportionné.

#### Appréciation de la Cour

55 Ainsi qu'il ressort du libellé même de l'article 11 de la directive TVA, il ne peut être fait application de celui-ci qu'après consultation du comité de la TVA (voir, à propos de l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive, arrêt *Ampliscientifica et Amplifin*, précité, point 18). Cette consultation permet à la Commission et aux autres États membres de contrôler l'utilisation qu'un État membre fait de la possibilité prévue par cette disposition (voir, par analogie, arrêt *Stradasfalti*, précité, point 28).

56 L'obligation de consulter le comité de la TVA serait pour partie vidée de son sens si, après avoir adopté une mesure nationale instaurant en droit interne un régime tel que celui prévu à l'article 11 de la directive TVA en ayant respecté cette obligation, un État membre pouvait prendre d'autres mesures modifiant substantiellement les règles d'application de ce régime sans consulter préalablement ledit comité.

57 En l'espèce, il ne ressort cependant pas des éléments du dossier que l'inclusion d'une holding faîtière dans un groupe TVA n'était pas autorisée par la réglementation néerlandaise ayant fait l'objet d'une consultation préalable du comité de la TVA et que le contenu de la résolution du 18 février 1991 aille au-delà de précisions apportées par les autorités fiscales néerlandaises quant aux conditions d'application, aux sociétés holdings, de l'article 7, paragraphe 4, de la loi de 1968 relative à la TVA. Par conséquent, la Commission n'établit pas que la résolution en cause, s'agissant de l'inclusion d'une holding faîtière dans un groupe TVA, modifie substantiellement les règles d'application du régime introduit par ladite réglementation.

58 Le grief relatif à l'absence de consultation du comité de la TVA doit, dès lors, être rejeté.

59 Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de rejeter le recours de la Commission.

### **Sur les dépens**

60 En vertu de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. Le Royaume des Pays-Bas ayant conclu à la condamnation de la Commission et celle-ci ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens. Conformément à l'article 140, paragraphe 1, du même règlement, selon lequel les États membres qui sont intervenus au litige supportent leurs propres dépens, il convient de décider que la République tchèque, le Royaume de Danemark, l'Irlande, la République de Finlande et le Royaume-Uni supporteront leurs propres dépens.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) déclare et arrête:

- 1) **Le recours est rejeté.**
- 2) **La Commission européenne est condamnée aux dépens.**
- 3) **La République tchèque, le Royaume de Danemark, l'Irlande, la République de Finlande ainsi que le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord supportent leurs propres dépens.**

Signatures

\* Langue de procédure: le néerlandais.