

ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

9 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»

Dans l'affaire C-85/11,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 24 février 2011,

Commission européenne, représentée par M. R. Lyal, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

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,

partie défenderesse,

soutenue par:

République tchèque, représentée par MM. M. Smolek et T. Müller, en qualité d'agents,

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

parties intervenantes,

LA COUR (grande chambre),

composée de M. V. Skouris, président, M. K. Lenaerts, vice-président, MM. A. Tizzano, J. Malenovský, Mme M. Berger et M. E. Jaraši?nas (rapporteur), présidents de chambre, MM. E. Juhász, J.-C. Bonichot, M. Safjan, D. Šváby et Mme A. Prechal, juges,

avocat général: M. N. Jääskinen,

greffier: Mme L. Hewlett, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 5 septembre 2012,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 27 novembre 2012,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en permettant à des non-assujettis d'être membres d'un groupe de personnes considérées comme étant un seul assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après, respectivement, un «groupe TVA» et la «TVA»), l'Irlande 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 consultatif 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 irlandais

8 La section 15 de la loi consolidée sur la taxe sur la valeur ajoutée de 2010 (Value Added Tax Consolidation Act 2010), qui a repris en substance les dispositions de la section 8 (8) de la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée de 1972 (Value Added Tax Act 1972), telle que modifiée, dispose:

«(1) Sous réserve de la sous-section 2, si l'administration fiscale est convaincue que deux ou plusieurs personnes établies dans l'État, dont l'une au moins est assujettie, sont étroitement liées sur les plans financier, économique et de l'organisation et si cela semble nécessaire ou approprié pour elles aux fins d'une administration efficiente et efficace (y compris le recouvrement) de la taxe ladite administration fiscale peut, aux fins de la présente loi et à la suite ou non d'une demande au nom de ces personnes:

(a) par avis écrit [...] informer chacune de ces personnes qu'elles sont assimilées à un unique assujetti [...]; les personnes ainsi informées sont dès lors considérées comme faisant partie [d'un groupe TVA] tant que la présente sous-section leur est applicable, la section 65 s'appliquant à chacun des membres du groupe [TVA], et

(i) l'une de ces personnes, qui en est informée en conséquence par l'administration fiscale, est tenue responsable pour le groupe [TVA] de la conformité aux dispositions de la présente loi, et

(ii) tous les droits et obligations découlant de la présente loi au titre des opérations du groupe [TVA] sont déterminés en conséquence,

ainsi que

(b) rendre chacune des personnes du groupe [TVA] conjointement et solidairement responsable du respect de la présente loi et des règlements (y compris les dispositions faisant obligation d'acquitter la taxe) qui s'appliquent à chacune de ces personnes et la soumettre aux sanctions prévues par la présente loi auxquelles elles seraient soumises si chaque personne était tenue de payer à l'administration fiscale la totalité de la taxe exigible, compte non tenu des dispositions prévues par le présent paragraphe, en ce qui concerne chacune de ces personnes.»

La procédure précontentieuse et la procédure devant la Cour

9 Le 23 septembre 2008, la Commission a adressé à l'Irlande 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 section 8 (8) de la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée de 1972, telle que modifiée, alors en vigueur, en vertu de laquelle des personnes non assujetties pouvaient, comme le prévoit désormais la section 15 de la loi consolidée sur la taxe sur la valeur ajoutée de 2010, faire partie d'un groupe TVA. Conformément à l'article 226 CE, elle invitait cet État membre à présenter ses observations.

10 Dans leur lettre en réponse du 23 janvier 2009, les autorités irlandaises ont soutenu que les dispositions nationales en cause étaient compatibles avec la directive TVA.

11 N'étant pas satisfaite de cette réponse, la Commission a émis, le 23 novembre 2009, un avis motivé, auquel l'Irlande a répondu le 27 janvier 2010 en indiquant qu'elle maintenait la position exprimée dans sa réponse à la lettre de mise en demeure.

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

13 Par ordonnances du président de la Cour des 4 juillet et 27 septembre 2011, la République tchèque, le Royaume de Danemark et la République de Finlande, d'une part, ainsi que le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, d'autre part, ont été admis à intervenir au soutien des conclusions de l'Irlande.

14 Par lettre du 27 janvier 2012, l'Irlande a demandé, sur le fondement de l'article 16, paragraphe 3, du statut de la Cour de justice de l'Union européenne, que l'affaire soit tranchée en grande chambre.

Sur le recours

Sur la recevabilité

Argumentation des parties

15 L'Irlande demande, à titre principal, de rejeter le recours comme irrecevable. Elle fait valoir, à cet égard, que l'objet de la requête est plus étendu que le grief formulé par la Commission au cours de la procédure administrative. En effet, alors que dans sa lettre de mise en demeure et dans l'avis motivé, la Commission lui aurait reproché de permettre à des personnes non assujetties de se joindre à un groupe TVA, elle lui ferait désormais grief de permettre à de telles personnes d'être membres d'un tel groupe, ce qui impliquerait qu'il faille non seulement réglementer et contrôler la constitution des groupes TVA agréés existants, mais aussi exercer un contrôle permanent de ces derniers afin de s'assurer que leurs membres pourraient, si leurs activités étaient examinées séparément, continuer à être considérés individuellement comme des assujettis.

16 La Commission s'oppose, dans sa réplique, à cette fin de non-recevoir en faisant valoir qu'elle a toujours déclaré que la référence aux «personnes» contenue à l'article 11 de la directive TVA ne concerne que les assujettis, ce dont il découle que les personnes non assujetties ne peuvent être membres d'un groupe TVA. En outre, si la Cour estimait que la Commission a étendu l'objet de la procédure, l'irrecevabilité ne pourrait, selon elle, qu'être partielle.

Appréciation de la Cour

17 Selon une jurisprudence constante, l'objet d'un recours intenté en application de l'article 258 TFUE est circonscrit par la procédure précontentieuse prévue à cette disposition. Dès lors, le recours doit être fondé sur les mêmes motifs et moyens que l'avis motivé. Toutefois, cette exigence ne saurait aller jusqu'à imposer, en toute hypothèse, une coïncidence parfaite entre l'énoncé des griefs dans le dispositif de l'avis motivé et les conclusions de la requête, dès lors que l'objet du litige, tel que défini dans l'avis motivé, n'a pas été étendu ou modifié (voir, notamment, arrêts du 11 juillet 2002, Commission/Espagne, C-139/00, Rec. p. I-6407, points 18 et 19, ainsi que du 18 novembre 2010, Commission/Portugal, C-458/08, Rec. p. I-11599, points 43 et 44).

18 En l'occurrence, si la Commission a utilisé les termes «to be members of a VAT group» (être membres d'un groupe TVA) dans le dispositif de sa requête alors qu'elle avait employé les termes «to join a VAT group» (se joindre à un groupe TVA) dans l'énoncé du grief formulé dans l'avis motivé, cela n'a en rien modifié l'objet du litige tel que défini dans ce dernier. En effet, la différence

existant entre ces expressions n'a aucune incidence sur le contenu du manquement allégué qui, ainsi qu'il est exposé tant dans la requête que dans l'avis motivé, réside dans le fait que la législation irlandaise transposant la directive TVA permet l'inclusion de personnes non assujetties dans un groupe TVA en violation, selon la requérante, des articles 9 et 11 de ladite directive.

19 Il y a lieu, par conséquent, de rejeter l'exception d'irrecevabilité soulevée par l'Irlande.

Sur le fond

Argumentation des parties

20 À l'appui de son recours, la Commission soutient que 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.

21 Elle soutient, en effet, que l'article 11 de la directive TVA donne la possibilité de considérer plusieurs personnes, prises ensemble, comme un seul assujetti à condition que chacune de ces personnes soit assujettie à titre individuel à la TVA. Cet article représenterait une exception à la règle générale disposant que chaque assujetti doit être traité comme une entité distincte pour l'application des règles relatives à la TVA. Il devrait donc être interprété de façon restrictive. Si, certes, ledit article se réfère aux «personnes», le fait que les personnes incluses dans un groupe TVA doivent être traitées comme «un seul» assujetti impliquerait que chaque membre de ce groupe doit lui-même être assujetti. De même, le concept de «groupement» impliquerait que les personnes concernées appartiennent à la même catégorie aux fins du système commun de la TVA.

22 D'ailleurs, selon la Commission, si le terme «personnes» devait être compris comme se référant à toute personne sans restriction, un groupe TVA pourrait être entièrement composé de personnes non assujetties, ce qui serait contraire au système commun de la TVA.

23 L'interprétation qu'elle fait de l'article 11 de la directive TVA serait en outre cohérente avec l'objectif de celui-ci, qui est, ainsi que cela ressortirait de l'exposé des motifs de la proposition 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 et, 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.

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

25 Il convient donc, selon la Commission, 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, d'une part, de son contexte

immédiat, à savoir le titre III de la directive TVA et en particulier l'article 9 de celle-ci qui définit l'«assujetti» comme étant toute personne qui exerce une activité économique, et, d'autre part, plus généralement, de l'économie de ladite directive.

26 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 du 20 juin 1991, *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, Rec. p. I-3111).

27 Contestant l'ensemble de ces arguments, l'Irlande soutient que l'interprétation de l'article 11 de la directive TVA faite par la Commission n'est pas compatible avec le sens littéral de celui-ci. L'emploi du mot «persons» (personnes), dans la version en langue anglaise, et non du terme «taxable persons» (assujettis), résulte, selon elle, d'un choix délibéré du législateur de l'Union. La thèse exposée dans l'avis motivé selon laquelle le terme «taxable» a été omis pour éviter une répétition ne serait pas crédible au regard du fait que, lors de l'adoption de ladite directive, le mot «any» a été ajouté dans la version de celle-ci en langue anglaise entre l'expression «single taxable person» et le mot «persons».

28 L'objet de l'article 11 de la directive TVA serait de permettre aux États membres de considérer comme un seul assujetti plusieurs personnes pour peu que certaines conditions minimales soient réunies, ce qui impliquerait une appréciation de la part de ceux-ci. Cet assujetti unique n'existerait, aux fins de l'application des règles relatives à la TVA, que s'il exerce une activité économique, conformément à l'article 9 de ladite directive qui donne une définition générale de l'assujetti. Contrairement à ce que prétend la Commission, l'article 11 de la directive TVA, au sein du titre III de celle-ci, n'apparaîtrait nullement comme une dérogation à cette définition. De plus, le concept de «groupement» ne pourrait servir de base à une interprétation dudit article 11, puisqu'il ne figure pas dans le libellé de celui-ci et que les personnes visées à cette disposition ne forment pas un groupe, mais cessent d'exister individuellement aux fins de l'administration de la TVA pour n'être plus qu'un seul assujetti.

29 Si un groupe TVA peut comprendre une ou plusieurs personnes non assujetties, cela ne signifie pas, selon l'Irlande, qu'un État membre ait le pouvoir de considérer comme un seul assujetti un groupe composé uniquement de telles personnes, ce qui n'aurait aucun sens et serait exclu par la législation irlandaise.

30 L'Irlande s'oppose à l'affirmation de la Commission selon laquelle l'interprétation que cette dernière fait de l'article 11 de la directive TVA est cohérente avec les objectifs de cet article. Elle observe que, si une simplification administrative et la lutte contre les abus se trouvent parmi ces objectifs, elles ne sont pas les seuls motifs dudit article, ainsi que cela ressort du second alinéa de celui-ci. En tout état de cause, les objectifs poursuivis ne permettraient pas de déterminer comment le terme «personnes» doit être interprété. Contrairement à ce que soutient la Commission, le fait d'inclure des personnes non assujetties dans un groupe TVA pourrait, dans certaines circonstances, être non seulement compatible avec la simplification administrative et la prévention des abus, mais être également nécessaire à ces fins.

31 Quant à l'argument de la Commission selon lequel la notion d'«assujetti» ne peut être étendue, l'Irlande estime qu'il n'est pas fondé, car le fait de permettre à une personne non assujettie de faire partie d'un groupe TVA, tout comme le fait de permettre à un assujetti qui n'effectue pas de livraisons taxables de faire partie d'un tel groupe, ne modifierait pas la portée de cette notion. Si l'article 11 de la directive TVA peut, dans certaines circonstances, avoir pour effet d'élargir les droits et les obligations d'un membre d'un groupe TVA, ce serait là, en fait, l'objet même de cette disposition, à savoir le traitement fiscal unique de toutes les personnes faisant

partie d'un groupe TVA dûment agréé. En outre, le second alinéa de l'article 11 de la directive TVA permettrait aux États membres d'adopter des mesures contre la fraude et l'évasion fiscales dont un groupe TVA pourrait être l'auteur.

32 L'Irlande ajoute que, une fois que le groupe TVA a été agréé, l'entité qui était non assujettie est incluse dans celui-ci pour ce qui concerne la TVA tout en restant juridiquement indépendante à toute autre fin. Elle observe que, certes, aucune TVA ne sera perçue lorsque cette entité reçoit des biens ou des services d'un autre membre de ce groupe, mais ses activités non économiques seront prises en compte lorsqu'il s'agira de déterminer le droit à déduction dudit groupe, de la même façon que si l'entreprise avait été structurée comme une personne unique. Le fait de ne pas permettre à une personne non assujettie, comme par exemple une société holding, d'être membre d'un groupe TVA reviendrait, selon elle, à refuser le droit à déduction en raison de la façon dont l'entité est structurée au regard du droit des sociétés.

33 Enfin, l'Irlande relève que la jurisprudence de la Cour n'apporte aucun soutien à l'interprétation que fait la Commission de l'article 11 de la directive TVA, contrairement à ce que celle-ci prétend.

34 À l'instar de l'Irlande, la République tchèque, le Royaume de Danemark, 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'étaient la position de la Commission.

Appréciation de la Cour

35 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).

36 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.

37 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.

38 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).

39 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.

40 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.

41 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.

42 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.

43 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*.

44 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 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.

45 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, comme le soutiennent l'Irlande et les intervenants, 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.

46 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.

47 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 ayant conduit à l'adoption de la sixième directive [COM(73) 950] 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.

48 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 l'Irlande 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.

49 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.

50 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.

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

Sur les dépens

52 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. L'Irlande 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, la République de Finlande et le Royaume-Uni supporteront leurs propres dépens.

Par ces motifs, la Cour (grande 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, 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: l'anglais.