

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»

Dans l'affaire C-109/11,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 28 février 2011,

Commission européenne, représentée par MM. R. Lyal et D. Triantafyllou ainsi que par Mmes K. Walkerová et P. Němečková, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République tchèque, représentée par MM. M. Smolek et T. Müller ainsi que par Mme J. Ožková, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

soutenue par:

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. Jarašiūnas (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 permettant aux personnes non assujetties de devenir 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»), la République tchèque 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 tchèque

8 L'article 5 bis de la loi n° 235/2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?ídané hodnoty), dans sa version applicable au présent litige, dispose:

«1) Aux fins de la présente loi, on entend par 'groupe TVA' tout groupe de personnes associées, dont le siège, le lieu d'activité ou l'établissement est situé à l'intérieur du pays, et qui est enregistré en tant qu'assujetti conformément à l'article 95 bis. Si les personnes qui composent le groupe [...] ont leur siège, leur lieu d'activité ou leur établissement à l'extérieur du pays, ces entités/unités leur appartenant ne font pas partie du groupe. Le groupe est considéré comme un assujetti distinct. Chacune des personnes ne peut être membre que d'un seul groupe.

2) Aux fins de la présente loi, on entend par 'personnes associées' des personnes dont le capital est lié ou qui sont unies par d'autres liens.

3) Des personnes dont le capital est lié sont des personnes dont l'une participe, directement ou indirectement, au capital ou aux droits de vote d'une autre, ou dont l'une participe, directement ou indirectement, au capital ou aux droits de vote de plusieurs autres, cette participation représentant au moins 40 % du capital social ou des droits de vote de ces personnes.

4) Des personnes unies par d'autres liens sont des personnes dont la direction est assurée par au moins une personne identique.»

La procédure précontentieuse et la procédure devant la Cour

9 Le 23 septembre 2008, la Commission a adressé à la République tchèque 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 législation tchèque permettant l'inclusion de personnes non assujetties dans 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 19 janvier 2009, les autorités tchèques ont soutenu que les articles 9 et 11 de la directive TVA avaient été transposés correctement en droit interne.

11 N'étant pas satisfaite de cette réponse, la Commission a émis, le 20 novembre 2009, un avis motivé, auquel la République tchèque a répondu, par une lettre du 20 janvier 2010, en contestant l'interprétation faite par la Commission de l'article 11 de la directive TVA.

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

13 Par ordonnance du président de la Cour du 14 septembre 2011, le Royaume de Danemark, l'Irlande, la République de Finlande ainsi que le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord ont été admis à intervenir au soutien des conclusions de la République tchèque.

Sur le recours

Argumentation des parties

14 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.

15 Elle estime, en effet, que le terme «personnes» figurant à l'article 11 de la directive TVA ne vise que des personnes remplissant les conditions requises pour être considérées comme des assujettis. Elle observe, à cet égard, que cet article 11 figure sous le titre III de ladite directive, intitulé «Assujettis», et qu'il ne comporte pas de dérogation à l'article 9 de celle-ci définissant l'«assujetti» comme étant «quiconque exerce, d'une façon indépendante, [...] une activité économique».

16 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 celle-ci 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».

17 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 à la directive TVA.

18 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), 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.

19 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.

20 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 la directive TVA, et, plus généralement, de l'économie de ladite directive.

21 Contrairement à ce que soutient la République tchèque, le principe de neutralité fiscale serait enfreint lorsque des personnes non assujetties sont traitées de la même manière que des assujettis, alors qu'elles ne se trouvent pas dans des situations comparables.

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

23 La République tchèque demande à la Cour de rejeter le recours de la Commission comme irrecevable et, subsidiairement, comme non fondé.

24 Selon elle, ledit recours est irrecevable, dès lors que la violation alléguée du droit de l'Union découle uniquement d'une opinion exprimée par les autorités tchèques lors d'une session du comité consultatif de la TVA. Cet État membre fait par ailleurs valoir que le texte de l'article 5 bis de la loi n° 235/2004 transposant la directive TVA est identique aux dispositions de celle-ci en ce qu'il se réfère également aux «personnes», sans plus de précisions, et que, en pratique, aucun groupe TVA intégrant une personne non assujettie n'a été enregistré à ce jour sur son territoire.

25 Sur le fond, la République tchèque estime que les sociétés holdings purement passives, c'est-à-dire celles dont l'activité est limitée à la détention de parts sociales d'autres entreprises, doivent avoir la possibilité de devenir membres d'un groupe TVA. Il s'agirait de l'unique cas dans lequel une personne non assujettie remplirait les critères fixés à l'article 11 de la directive TVA. Or, selon elle, une interprétation grammaticale, systématique et téléologique de cette disposition ne permettrait pas de conclure qu'il convient de réserver la participation à un groupe TVA aux seules personnes assujetties.

26 En effet, premièrement, il découlerait de l'article 11 de la directive TVA que des personnes juridiquement indépendantes peuvent être considérées, du point de vue de la TVA, comme un seul assujetti si les personnes concernées sont établies sur le territoire de l'État membre et si elles sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. Cet article viserait les personnes au sens large, tandis que les termes «un seul» se rapporteraient à la conséquence juridique, c'est-à-dire à la création, par une fiction juridique, d'une seule personne du point de vue de la TVA.

27 Deuxièmement, c'est la totalité du titre III de ladite directive, et non pas uniquement les dispositions de l'article 9 de celle-ci, qui aurait pour objet de définir la notion d'«assujetti».

28 Troisièmement, l'inclusion d'une société holding purement passive dans un groupe TVA ne s'opposerait pas, d'une part, à l'objectif de simplification administrative, non plus que, d'autre part, à l'objectif de lutte contre les pratiques abusives, une telle inclusion n'entraînant aucun fractionnement artificiel d'une entreprise.

29 En ce qui concerne le rapport entre les articles 9 et 11 de la directive TVA, la République tchèque expose que le principe de base de la TVA, à savoir l'exercice d'une activité économique indépendante, figure non seulement dans le premier de ces articles, mais également dans le second, qui exige l'existence d'un lien économique. Un groupe TVA devrait donc toujours répondre à ce principe et ne pourrait donc pas être composé uniquement de personnes non assujetties. Ledit article 9 serait ainsi dénué de pertinence pour l'application de l'article 11 de cette

directive.

30 La République tchèque considère, par ailleurs, que l'impossibilité, pour une société holding purement passive, de devenir membre d'un groupe TVA serait contraire aux règles du droit primaire relatives au marché intérieur. Premièrement, une telle société se trouverait dans une situation concurrentielle moins avantageuse par rapport aux autres sociétés holdings, ce qui serait contraire aux principes de neutralité fiscale et d'égalité de traitement. Deuxièmement, elle ne pourrait bénéficier d'une réduction des charges administratives, ce qui limiterait sa liberté en matière de circulation des capitaux. Troisièmement, le fait d'empêcher une société holding purement passive, qui serait l'instrument préféré des investisseurs étrangers pour acquérir un groupe industriel national, de bénéficier des avantages que présente un groupe TVA dissuaderait ceux-ci d'investir.

31 À l'instar de 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'étaient la position de la Commission.

Appréciation de la Cour

32 Selon une jurisprudence constante, il incombe à la Commission d'établir l'existence du manquement allégué. C'est en effet cette dernière qui doit apporter à la Cour tous les éléments nécessaires à la vérification, par celle-ci, de l'existence du manquement sans pouvoir se fonder sur une présomption quelconque (voir, notamment, arrêt du 4 mars 2010, Commission/France, C-241/08, Rec. p. I-1697, point 22 et jurisprudence citée). La question de savoir si la Commission a établi l'existence du manquement relève non pas de l'examen de la recevabilité de son recours, mais du fond.

33 En l'espèce, la Commission ne reproche pas à la République tchèque d'avoir procédé à une mauvaise transposition en droit interne de l'article 11 de la directive TVA, mais fait grief à cet État membre de faire une mauvaise interprétation de cet article en admettant l'inclusion de personnes non assujetties dans un groupe TVA. Cependant, alors que la République tchèque indique, comme elle l'avait déjà fait au cours de la procédure précontentieuse, qu'aucun groupe TVA incluant de telles personnes n'a été enregistré sur son territoire, la Commission demeure en défaut de rapporter la preuve de l'existence de tels groupes sur ledit territoire.

34 En l'absence de cette preuve, le manquement allégué, qui ne saurait procéder de simples déclarations des autorités de l'État membre sur leur interprétation du droit de l'Union ou leurs intentions quant à son application, n'est pas matériellement constitué.

35 Par conséquent, il convient de rejeter le recours de la Commission.

Sur les dépens

36 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. La République tchèque 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 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) **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 tchèque.