

Édition provisoire

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

MME JULIANE KOKOTT

présentées le 1er mars 2017 (1)

Affaire C-605/15

Minister Finansów

contre

Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie

(demande de décision préjudicielle formée par le Naczelny Sąd Administracyjny [Cour suprême administrative, Pologne])

« Demande de décision préjudicielle – Droit fiscal – Législation en matière de taxe sur la valeur ajoutée – Exonération d'un groupement autonome conformément à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA – Application aux prestations de services d'assurance – Application à des groupements transfrontaliers – Appréciation de l'absence de distorsion de concurrence – Obligation des États membres de concrétiser davantage une disposition directement applicable d'une directive »

I. Introduction

1. Dans la présente procédure préjudicielle, la Cour est saisie à nouveau de l'article 132, paragraphe 1, sous f) de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (2) (ci-après la « directive TVA »). Cette disposition fait partie des exonérations non encore éclaircies. Au cours des dernières décennies, la Cour ne s'est jusqu'ici penchée que trois fois sur cette disposition et ses conditions (3). Actuellement toutefois, pas moins de quatre affaires portant sur différents aspects de cette exonération sont pendantes devant la Cour (4).

2. Dans la procédure se présentant de manière similaire DNB Banka (5), il convient au premier chef de statuer sur ce qu'est même un groupement au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA. De son côté, la présente procédure revêt une importance à l'égard du champ d'application matériel (couvrant également les assurances) et territorial (« groupements transfrontaliers ») de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA ainsi qu'à l'égard de la définition de l'absence de distorsion de concurrence. Il convient en outre de répondre à la question de savoir si, en l'espèce, l'État membre est tenu de transposer dans sa législation

nationale plus que le libellé de l'exonération.

II. Cadre juridique

A. Droit de l'Union

3. Dans l'Union, une taxe sur la valeur ajoutée est perçue conformément à la directive TVA. L'article 11, paragraphe 1, de la directive TVA offre aux États membres la possibilité suivante :

« Après consultation du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommé "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 ».

4. En vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, les États membres exonèrent de taxe sur la valeur ajoutée les opérations suivantes :

« les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ».

5. L'article 131 de la directive TVA prévoit, en tant que disposition générale, également en ce qui concerne l'exonération précitée :

« Les exonérations prévues aux chapitres 2 à 9 s'appliquent sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions que les États membres fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple desdites exonérations et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels ».

B. Droit national

6. L'article 43, paragraphe 1, point 21, de la loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et services (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, version consolidée, Dz. U. de 2011, n° 177, position 1054, telle que modifiée, ci-après la « loi sur la TVA ») dispose :

« Sont exonérées : les prestations de services fournies par des groupements autonomes de personnes à leurs membres exerçant une activité exonérée ou pour laquelle ces membres n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de leur rendre les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité exonérée ou non imposable, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement de la part leur incombant dans les dépenses générales engagées dans l'intérêt commun, si cette exonération ne porte pas atteinte aux conditions de concurrence ».

III. Litige au principal

7. Le groupe Aviva (ci-après le « groupe ») fournit en Europe des prestations de services d'assurance et assure, entre autres, des services de protection des pensions. Les principales activités du groupe sont les plans d'épargne à long terme, la gestion des fonds et les assurances. Le groupe envisage de créer une série de centres de services partagés dans des États membres sélectionnés de l'Union européenne et d'exercer cette activité sous la forme d'un groupement

européen d'intérêt économique (6) (ci-après « GEIE »). Les membres de ce GEIE seront exclusivement des sociétés du groupe qui exercent une activité économique dans le domaine des assurances, parmi lesquelles, entre autres, la société Aviva Towarzystwo Ubezpiecze? na ?ycie S.A. de Varsovie (Aviva société d'assurance-vie SA, ci-après « Aviva »).

8. Les centres de services partagés fourniront les prestations de services directement nécessaires à l'exercice des activités d'assurance des membres du groupement (membres du GEIE). Il pourra s'agir notamment de services dans le domaine des ressources humaines, de services financiers et comptables, de services informatiques (IT), de services administratifs, de services à la clientèle et de services liés à l'élaboration de nouveaux produits.

9. Les membres du GEIE effectueront des opérations exonérées ou non imposables. Il est toutefois possible que certains d'entre eux (dont Aviva) effectuent, à titre d'activité accessoire ou secondaire, des activités imposables (par exemple, location occasionnelle d'espaces, prestation d'autres services auxiliaires). Les prestations de services du GEIEI seront fournies exclusivement à des sociétés établies dans l'Union européenne. Les activités énumérées qui seront fournies par le GEIE sont actuellement fournies par différentes sociétés du groupe qui sont établies dans douze États.

10. Selon la juridiction de renvoi, l'utilisation par des sociétés du groupe, parmi lesquelles des sociétés établies en Pologne, des services du GEIEI ne créera au final en principe pas de changement en ce qui concerne les acquisitions effectuées dans le cadre du groupe auprès de prestataires externes. Le GEIE ne réalisera pas de bénéfices sur son activité, car ce serait contraire à l'article 3 du règlement n° 2137/85 en vertu duquel le but du GEIE n'est pas de réaliser des bénéfices pour lui-même.

11. Dans ce contexte factuel, Aviva s'est adressée au ministre des Finances (ci-après l'« autorité fiscale ») lui demandant de procéder à une interprétation écrite sur le point de savoir si cette activité du GEIE (établi quelque part en Europe, mais pas en Pologne) sera exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de l'article 43, paragraphe 1, point 21, de la loi sur la TVA. Aviva souhaitait notamment savoir si les membres du GEIE établis en Pologne, qui exercent en tant que sociétés une activité économique dans le domaine des assurances, ne sont ainsi pas tenues, conformément au mécanisme d'autoliquidation de la dette fiscale, de calculer et de déclarer la taxe sur la valeur ajoutée due sur les coûts que leur répercutera le GEIE. Selon Aviva, il convient de répondre par l'affirmative à cette question.

12. Dans la décision contenant l'interprétation individuelle du 14 mars 2013, l'autorité fiscale a déclaré erroné ce point de vue. Elle a constaté que la dernière des conditions énumérées à l'article 43, paragraphe 1, point 21, de la loi sur la TVA, à savoir l'absence d'atteinte aux conditions de concurrence, ne serait pas remplie.

13. L'autorité fiscale a invoqué la jurisprudence de la Cour, notamment l'arrêt Taksatorringen (7) Elle a constaté qu'il existerait en l'espèce un risque réel de provoquer des distorsions de concurrence. Si le GEIE appliquait une exonération, il se procurerait une position privilégiée sur le marché.

14. Dans son recours devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal administratif de voïévodie à Varsovie, Pologne, ci-après la « juridiction de première instance »), Aviva a présenté la demande couronnée de succès d'annuler l'interprétation de l'autorité fiscale figurant dans la décision. Selon le jugement de la juridiction de première instance, le GEIE remplit toutes les conditions d'application de l'exonération visée à l'article 43, paragraphe 1, point 21, de la loi sur la TVA. L'autorité fiscale a exercé un pourvoi en cassation contre le jugement de la juridiction de première instance.

IV. Procédure devant la Cour

15. Le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne) à Varsovie désormais saisi du litige a, le 17 novembre 2015, posé à la Cour, à titre préjudiciel, en vertu de l'article 267 TFUE, les questions suivantes :

1) Une disposition nationale portant sur l'exonération de TVA d'un groupement autonome de personnes qui ne prévoit aucune condition ou procédure relative au respect de la condition de l'absence de distorsions de concurrence est-elle conforme à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 131 de la directive 2006/112, ainsi qu'au principe d'effectivité, au principe de sécurité juridique et au principe de confiance légitime ?

2) Quels sont les critères d'appréciation du respect de la condition de l'absence de distorsions de concurrence visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 qu'il convient d'appliquer ?

3) Le fait que les services soient rendus par un groupement autonome de personnes à des membres qui sont soumis au droit de différents États membres a-t-il une incidence sur la réponse à la question 2 ?

16. Aviva, la République de Pologne, la république fédérale d'Allemagne, les Pays-Bas et le Royaume-Uni ont présentés des observations écrites sur ces questions et ont, à l'exception du Royaume-Uni et des Pays-Bas, pris part à l'audience du 7 décembre 2016.

V. Appréciation juridique

A. Sur les deuxième et troisième questions préjudicielles

17. Les deuxième et troisième questions portent sur les critères visés à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA et seront donc examinées en premier lieu et ensemble. À cet égard, la juridiction de renvoi souhaite en substance savoir de quelle manière il convient d'interpréter le critère d'absence de « distorsions de concurrence » et celui de « groupement » lorsque celui-ci fournit des prestations de services transfrontalières à ses membres.

18. Cela suppose au préalable de répondre à la question de savoir si un groupement de sociétés d'assurance telle qu'Aviva relève du champ d'application matériel de la disposition d'exonération figurant à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA (1). Il convient en outre de clarifier si l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA est une disposition d'exonération produisant des effets transfrontaliers (2) et de quelle manière le critère (négatif) d'absence de « distorsions de concurrence » doit être interprété (3).

1. *Sur le champ d'application matériel*

a) *Libellé, sens et finalité*

19. Le libellé de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA laisse ouverte la question de savoir si tous les groupements ou seulement certains d'entre eux relèvent du champ d'application matériel de la disposition d'exonération. Il se peut toutefois que la réponse à cette question puisse être déduite du sens et de la finalité de l'exonération.

20. Conformément à la position de l'Avocat Général Mischo (8) et à la jurisprudence de la Cour elle-même (9), la finalité sous-tendant l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA nous semble être la suivante : éviter à celui, qui, par exemple faute d'avoir une entreprise de taille suffisante, doit acheter des prestations de services, un désavantage concurrentiel par rapport à celui qui peut faire effectuer les prestations de services par ses propres employés ou dans le cadre d'un « groupe TVA ».

21. Le désavantage concurrentiel devant être compensé par l'exonération naît de la manière suivante : celui qui propose certaines prestations de services exonérées doit supporter la TVA sur les prestations intermédiaires. En l'absence d'exonération au titre de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, cela se produirait également lorsqu'il a été amené à collaborer avec d'autres professionnels à travers une structure commune prenant en charge des activités nécessaires à l'accomplissement desdits services (exonérés). En élargissant l'exonération aux prestations intermédiaires partagées, l'exonération de la prestation en aval couvre la même valeur ajoutée que chez un concurrent qui fait effectuer la prestation intermédiaire par ses propres employés. Ainsi le consommateur final profite de l'exonération même lorsque certaines prestations intermédiaires, qui ont été intégrées à la prestation exonérée qui lui a été fournie, ont été fournies par une entreprise agissant au travers d'un groupement exonéré. Contrairement à la position de la Commission lors de l'audience, l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA ne va ce faisant pas à l'encontre du principe de neutralité, mais compense bien au contraire les désavantages concurrentiels des assujettis qui partagent leurs ressources.

22. En vertu de la jurisprudence constante de la Cour, les exonérations sont d'interprétation stricte, l'interprétation devant toutefois être guidée par le sens et la finalité ainsi que l'effet utile de la disposition (10). Dès lors que la finalité de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA consiste à élargir d'autres exonérations, pour répondre à la question de savoir quels sont les groupements qui sont visés, il convient de se baser sur la finalité de l'activité exonérée des membres devant être élargie.

23. Les prestations de services d'assurance sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée parce que ces opérations sont déjà grevées d'une taxe sur les assurances qui pèse également sur les consommateurs (11). Ainsi, une concurrence directe entre deux types de taxe est éliminée lors de la *fourniture de la prestation en aval*. Pour éliminer une situation de concurrence en aval, une exonération de la prestation en amont, telle qu'en l'espèce la prestation fournie par le GEIE à Aviva, ne s'impose pas.

24. La même chose vaut pour l'exonération des prestations de services bancaires. Aux yeux de la Cour, sa finalité est essentiellement d'éviter les difficultés liées à la détermination de la base d'imposition et du montant de la taxe sur la valeur ajoutée déductible (12). Cette finalité ne présente pas non plus de pertinence pour l'exonération des prestations en amont, étant donné qu'une déduction de la taxe en amont n'entre déjà pas en ligne de compte pour les prestations du GEIE à Aviva au titre de son activité exonérée. Ainsi, le problème de délimitation ne se pose pas en général.

b) *Interprétation systématique*

25. D'un point de vue systématique, il peut être constaté que l'article 132, paragraphe 1, sous

f), de la directive TVA n'est pas, comme l'article 131 de la directive TVA, une disposition générale. L'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA ne figure pas au chapitre 1 du titre IX (Exonérations) sous le titre « Dispositions générales ».

26. Au contraire, le législateur a placé l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA au chapitre 2 intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général ». Les exonérations couvertes par l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA visent à libérer les consommateurs de la charge de la TVA sur ces livraisons et autres prestations pour des motifs d'intérêt général; que ce soit parce que les prestations profitent à des personnes nécessiteuses (par exemple l'aide sociale visée sous g), que ce soit pour ne pas taxer les frais de soins de santé vitaux (par exemple sous b et c), que ce soit afin de réduire le coût de l'éducation nécessaire à une société (par exemple sous i et j).

27. En ce qui concerne les exonérations liées à l'intérêt général, il est compréhensible dans certaines circonstances d'exonérer également les prestations en amont qui sont fournies, dans le cadre d'une coopération basée sur une division du travail, par un groupement de telles entreprises et qui servent directement à effectuer ces opérations exonérées. Cela vaut d'autant plus que, dans les secteurs liés à l'intérêt général, l'instrument du groupement TVA (article 11 de la directive TVA) s'appliquera plus rarement.

28. Contrairement à la position de la Commission, la genèse de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA ne s'y oppose pas. À cet égard, les objections de la Commission portent uniquement sur une exonération du groupement de médecins qui avait été proposée par la Commission, mais avait disparue au cours du processus législatif. En effet, le législateur a accueilli cette proposition dans l'actuelle version élargie de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA. Cet élargissement ne change toutefois rien à la position systématique de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA. Cette position n'a pas non plus été modifiée par la nouvelle rédaction en 2006 de la sixième directive en tant que directive TVA.

29. Manifestement, le législateur ne souhaitait pas seulement couvrir les groupements de médecins, mais également les groupements d'établissements d'éducation etc. Il ne saurait néanmoins être déduit de la genèse que cela devrait également couvrir les groupements de banques et de compagnies d'assurance. La Cour elle-même attache à la position systématique des dispositions d'exonération une importance significative au regard de l'interprétation (13).

30. Comme l'expose la République fédérale d'Allemagne, il semble que, jusqu'il y a quelques années, la position dominante au sein de la Commission était aussi qu'un élargissement correspondant au secteur des banques et des assurances devrait être introduit par le législateur (14) ce que, comme la Commission l'a reconnu lors de l'audience, le Conseil n'a pas retenu. Eu égard à la position systématique de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, cette décision du législateur ne saurait être contrecarrée au travers d'une interprétation extensive de cette disposition d'exonération (15). Bien au contraire, il convient de laisser au législateur européen le soin de décider s'il souhaite procéder à un tel élargissement de l'exonération visée à l'article 135 de la directive TVA.

31. L'arrêt *Taksatorringen* (16) ne fait pas obstacle à cette interprétation quand bien même celui-ci a été rendu au sujet d'un groupement de sociétés d'assurance. Dans cette affaire, la Cour n'était toutefois interrogée qu'au sujet de l'interprétation du critère de « distorsions de concurrence » et s'est manifestement bornée à répondre sur ce point (17).

c) *Absence de violation du principe de neutralité*

32. Le principe de neutralité en matière de TVA ne fait pas obstacle au refus d'exonérer des

groupements de compagnies d'assurance. D'une part, le principe de neutralité signifie que, en tant qu'assistant du créancier fiscal sous son apparence de collecteur de taxes, hormis en ce qui concerne un usage final à titre privé, l'assujetti (l'entreprise) doit être libéré de la charge définitive de la TVA pour autant que l'activité entrepreneuriale vise elle-même à générer des chiffres d'affaires (en principe) imposables (18). Cet aspect ne s'applique pas en l'espèce. D'autre part, ce principe s'oppose à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA (19).

33. La différence de traitement des groupements dans ou hors du champ d'application de l'article 132 de la directive TVA se base sur leur activité d'intérêt général. Au regard du principe de neutralité, ce critère de distinction n'est pas critiquable.

34. Plaide également dans le sens d'une interprétation restrictive de l'exonération sans droit à déduction de la TVA en amont le fait que, examinée de plus près, cette exonération est susceptible de fausser la concurrence. En effet, elle crée, dans certaines circonstances, une incitation à minimiser sa propre charge de TVA en amont par de l' « insourcing », c'est-à-dire en intégrant des activités dans sa propre entreprise, car l'ampleur de l'exonération de TVA pour le consommateur final dépendra de la charge de TVA supportée en amont par l'entreprise qui lui fournit la prestation. Cela contredit dans une certaine mesure le principe selon lequel les opérateurs doivent pouvoir choisir le modèle d'organisation qui leur convient le mieux, sans courir le risque de voir leurs opérations exclues de l'exonération (20).

35. En conclusion, il résulte de la position systématique et de la finalité de l'article 132, paragraphe 1, sous f, de la directive TVA que celui-ci doit être strictement interprété et qu'il ne s'applique pas à un groupement d'entreprises d'assurance tel que celui en cause en l'espèce.

2. *Sur l'effet transfrontalier de l'exonération d'un groupement*

a) *Généralités*

36. Dans l'hypothèse où la Cour serait d'un autre avis, il convient de trancher si l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA couvre également les prestations de services fournies par un groupement transfrontalier à ses membres établis dans d'autres États membres (ou dans des pays tiers). Cette question se pose aussi dans l'hypothèse où le groupement lui-même serait établi dans un pays tiers.

37. À première vue, le libellé de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA ne contient pas de limite tenant à l'établissement sur le territoire d'un seul État membre des membres du groupement ou du groupement lui-même.

38. En revanche, le législateur a expressément limité la portée d'autres dispositions de la directive TVA au territoire d'un seul État membre. Ainsi, en vertu de l'article 11, paragraphe 1, de la directive TVA, un État membre ne peut considérer comme un seul assujetti que « les personnes établies sur ce même État membre ». De même, l'article 283, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA prévoit une telle limite territoriale selon laquelle la dérogation pour les petites entreprises ne s'applique pas à un assujetti « qui n'est pas établi dans l'État membre dans lequel la TVA est due ».

39. Il pourrait en être déduit a contrario que l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA devrait s'appliquer de manière transfrontalière. Par ailleurs, il existe également des dispositions qui se basent explicitement sur une activité transfrontalière de l'assujetti [voir article 148, sous e), de la directive TVA : « compagnies de navigation aérienne, pratiquant essentiellement un trafic international rémunéré »]. Dans cette mesure, cette argumentation textuelle ne s'impose

pas nécessairement.

40. Toutefois, examinée de manière plus précise, l'argumentation présentée ci-dessus est en contradiction avec la genèse (b), avec l'économie des exonérations (c), avec l'appréciation faite de l'article 11, paragraphe 1, de la directive TVA (d) et avec la clause de non-concurrence que contient l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA (e). Enfin, les libertés fondamentales n'imposent pas non plus d'étendre à un groupement transfrontalier l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA (f). Par ailleurs, elle ouvrirait la possibilité de tirer profit des différents taux et régimes d'imposition (g).

b) *Logique historique de l'exonération*

41. À première vue, rien ne laisse apparaître que l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA se limite aux groupements non transfrontaliers. Néanmoins, un regard sur la législation précédente – la sixième directive (21) – explique pour quelle raison, contrairement à ce qui est le cas en ce qui concerne l'article 11 de la directive TVA, l'on ne trouve pas une telle limitation dans son libellé.

42. Dans la législation ayant précédé la directive TVA, l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA était régie par l'article 13 de la sixième directive. Tel que l'établit l'intitulé sous lequel il se trouve, cet article ne couvrait que les « exonérations à l'intérieur du pays ». Selon le troisième considérant de la directive TVA, son adoption ne consistait qu'à procéder à une refonte de la structure et du libellé sans pour autant apporter des modifications sur le fond à la législation existante. Les modifications de fond qui sont néanmoins intervenues sont reprises de manière exhaustive dans les dispositions sur la transposition et l'entrée en vigueur de la directive. Rien ne figure à cet égard au sujet de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA.

43. C'est la raison pour laquelle, en tenant compte la sixième directive, il peut être parti du principe qu'une exonération à l'intérieur du pays ne peut que couvrir les prestations de groupements établis à l'intérieur du pays à l'égard de leurs membres établis à l'intérieur du pays.

c) *Économie des exonérations dans la directive TVA*

44. Plaide également dans le sens de cette interprétation restrictive l'économie des exonérations du titre IX de la directive TVA. À cet égard, ce ne sont qu'aux chapitres 4 à 8 et au chapitre 10 que figurent les exonérations spéciales des opérations transfrontalières. Notamment, les prestations de services transfrontalières (celles relatives aux transports) sont régies expressément par le chapitre 7.

45. Cette économie plaide également à l'encontre de ce que l'élargissement des dispositions d'exonération par l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA s'applique à un groupement transfrontalier. Cela vaut notamment lorsque ce ne sont pas seulement les exonérations visés à l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA qui doivent être élargies au travers de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA (voir à cet égard les points 19 et suivants ci-dessus).

d) *Divergence d'appréciation par rapport à l'article 11 de la directive TVA*

46. En outre, une interprétation large de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA aboutirait à une divergence d'appréciation par rapport à la disposition prévue à l'article 11 de la directive TVA. Celle-ci autorise les États membres à considérer comme un seul assujetti « des personnes établies sur [leur] territoire » qui, au travers d'un groupement, sont d'une certaine

manière « étroitement liées entre elles ».

47. Si deux entreprises se regroupaient dans un groupement d'une manière telle que l'une détiendrait une participation majoritaire dans ce groupement, alors, en ce qui concerne les prestations fournies par le groupement à cette dernière, l'article 11 de la directive TVA ne produirait pas d'effet transfrontalier. En revanche, l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA jouerait de manière transfrontalière. La disposition qui a des exigences moindres à l'égard de la nature du groupement entraînerait une exonération transfrontalière de la TVA alors que celle posant des conditions plus strictes non.

48. Cette divergence d'appréciation ne peut se dissiper que si les effets de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA se limitent eux aussi à un seul État membre ce qui implique que le groupement et le membre auquel une prestation de services est fournie soient établis dans le même État membre.

49. Dans les deux cas, cela repose sur le même raisonnement. La limitation au propre territoire permet de parvenir à ce qu'un État membre ne restreigne pas le pouvoir d'imposition territorial de l'autre État membre en ce qu'un groupe TVA au sens de l'article 11 de la directive TVA est autorisé ou l'existence d'un regroupement correspondant est retenue à des conditions qui ne sont que très difficilement vérifiables par l'autre État membre. Concomitamment, cela permet d'assurer que des décisions contradictoires des différentes administrations fiscales n'interviendront pas.

e) *Appréciation de l'absence d'atteintes portées à la concurrence*

50. Le fait que l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA ne doive pas, ainsi que l'établit son libellé, être susceptible de provoquer des distorsions de concurrence plaide aussi en faveur d'une limitation territoriale de l'exonération à un État membre.

51. À cet égard, la Cour a déjà dû répondre dans l'arrêt *Isle of Wight Council*, rendu au sujet de l'article 13, paragraphe 1, de la directive TVA, à la question expressément posée de savoir si la notion de « distorsions de concurrence » doit être déterminée par référence à un marché local en particulier ou par référence à l'ensemble du territoire national d'un État membre. Elle a répondu à cette question en ce sens que l'appréciation des distorsions de concurrence ne porte pas sur un marché local en particulier (22).

52. Elle l'a motivé par le fait (23) que la surveillance de nombreux marchés locaux présupposerait une réévaluation systématique, sur la base d'analyses économiques souvent complexes, des conditions de concurrence dont la détermination peut s'avérer particulièrement difficile dans la mesure où la délimitation de ces marchés locaux ne coïncide pas nécessairement avec la compétence territoriale des autorités locales. Cette situation risquerait donc de compromettre les principes de neutralité fiscale et de sécurité juridique.

53. Les administrations fiscales sont toutefois encore moins en mesure de procéder à une appréciation transfrontalière de l'existence de distorsions de concurrence dans différents États membres (voire à l'échelle mondiale) que d'apprécier plusieurs marchés dans leur propre État. Dans cette mesure, l'approche de la Cour à l'égard de l'article 13 de la directive TVA est également transposable à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA.

54. Or, si les distorsions de concurrence – que ce soit en vertu de l'article 13 ou de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA – ne peuvent être appréciées par les autorités fiscales que dans leur propre État membre, alors un groupement ne peut en principe être examiné qu'à l'égard de ses membres situés dans le même État membre quant au point de savoir si la fourniture à ces derniers de prestations de services exonérées n'entraîne pas une distorsion de concurrence.

55. Comme l'a souligné la République fédérale d'Allemagne lors de l'audience, les mêmes problèmes se posent à l'égard de toutes les autres conditions. Par exemple, le point de savoir si les prestations ont été fournies en vue de rendre aux membres les services directement nécessaires à l'exercice de l'activité exonérée devra être tranché tant par l'État membre dans lequel le membre du groupement a son siège que par l'État membre dans lequel se trouve le groupement. Il existe ici indéniablement un risque de décisions contradictoires.

56. Dans la mesure où, au moment où la disposition d'exonération de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA a été introduite, l'actuel système d'entraide administrative au sein de l'Union venait à peine d'être établi, il ne saurait non plus être présumé que, eu égard aux possibilités d'entraide administrative qui existent désormais au sein de l'Union, le législateur ait pu penser à un tel groupement agissant par delà les frontières. Indépendamment de cela, le système d'entraide administrative de l'Union ne résout pas le problème dans des situations impliquant des pays tiers (voir à cet égard ci-dessous, points 62 et suivants).

f) *Prise en compte des libertés fondamentales lors de l'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA*

57. Cette interprétation stricte n'entre pas non plus en conflit avec les libertés fondamentales. Étant donné qu'un acte de l'Union, tel que la directive TVA, doit être interprété, dans la mesure du possible, en conformité avec le droit primaire (24), les libertés fondamentales doivent également être prises en compte lors de l'interprétation. Une restriction des libertés fondamentales ne peut être justifiée que par des raisons impérieuses d'intérêt général. En outre, il faut que cette restriction soit propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (25).

58. La restriction de la liberté de prestation de services existant éventuellement en l'occurrence est, comme la limitation territoriale des effets d'un groupe TVA au sens de l'article 11 de la directive TVA, justifiée pour des motifs de préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres (26). En outre, la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux (27) justifie elle aussi une restriction éventuellement existante de la liberté de prestation de services.

59. Tant que, dans le champ d'application de l'article 11 de la directive TVA, le lieu d'exécution peut être situé dans un autre État membre dans lequel le groupe TVA n'existe pas nécessairement, l'effet du groupe TVA ne peut pas être étendu au delà des frontières des États membres dès lors qu'il ne faut pas qu'il y ait dans l'autre État membre des répercussions négatives sur les ressources provenant de la TVA.

60. La même chose vaut dans le champ d'application de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA. Tant que l'autorité fiscale de chaque État membre ne peut apprécier l'existence d'une distorsion de concurrence et des autres conditions que dans son propre État membre, elle est tributaire de l'appréciation faite de ces conditions par un autre État membre. Dans ce cas alors, l'effet de l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA ne peut pas être étendue à un groupement transfrontalier dès lors qu'il ne faut pas qu'un État membre puisse influencer sur les ressources provenant de la TVA d'un autre État membre.

61. S'ajoute à cela le fait que, comme l'établit l'article 131 de la directive TVA, il faut assurer l'application correcte et simple de ces dispositions d'exonération. Cela est toutefois de facto exclu si une autorité fiscale doit apprécier globalement ou dans l'ensemble de l'Union l'atteinte portée à la concurrence ou si plusieurs autorités fiscales – le cas échéant, en se contredisant – portent des appréciations différentes. C'est cela précisément qui engendrerait des atteintes à la concurrence (28). À cet égard, les considérables difficultés pratiques d'application et de contrôle plaident à l'encontre d'une interprétation large (29) de l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA.

g) *Problématique des pays tiers et du taux d'imposition*

62. Par ailleurs, une interprétation extensive de la notion de « groupement » aboutit à un modèle d'optimisation fiscale très facile à mettre en place, en particulier pour les groupes qui opèrent à l'échelle mondiale. Il leur suffirait, sans qu'il puisse pour autant être question d'un montage purement artificiel, de créer avec leurs entreprises opérant en Europe un groupement ayant son siège dans un pays tiers sans TVA (à l'instar des États-Unis) qui se procure tous les services de tiers qui étaient jusqu'alors acquis en Europe grevés de la TVA.

63. Étant donné que le lieu d'exécution se situerait alors en règle générale aux États-Unis et que la TVA n'y existe pas, une telle opération se serait pas imposable et ne serait pas soumise à la TVA. Le groupement fournirait ensuite à son tour à ses membres ces prestations de services achetées moyennant un simple remboursement des coûts. Le lieu d'exécution de ces prestations se situerait, certes, dans les États membres concernés. Il n'en resterait pas moins que la prestation y serait exonérée conformément à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA. Indépendamment de la question de savoir de quelle manière les États membres concernés sont censés pouvoir dans ce cas vérifier l'absence d'atteinte portée à la concurrence et les autres conditions (voir à cet égard ci-dessus, points 50 et suivants), les recettes provenant de la TVA pourraient sans trop d'effort être réduites. Il n'aurait en revanche pas été possible de parvenir à un tel résultat au travers d'un groupe TVA conformément à l'article 11 de la directive TVA (voir ci-dessus, points 46 et suivants).

64. Même si l'effet de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA était téléologiquement limité aux groupements situés sur le territoire de l'Union, tous les groupements pourraient être implantés dans le pays ayant le taux de TVA le plus bas afin de minorer le plus efficacement possible la charge de la TVA en amont. Une problématique similaire a amené le législateur, en ce qui concerne les « vendeurs par correspondance », à introduire dans l'article 34 de la directive TVA une disposition prévoyant un seuil afin d'empêcher que tous les vendeurs par correspondance s'implantent dans le pays ayant le taux de TVA le plus bas (30). Il ne saurait être présumé qu'en ce qui concerne en revanche les prestations de services fournies par, et à, des groupements autonomes, le législateur était prêt à s'accommoder d'un tel résultat.

h) *Conclusion*

65. En conclusion, même compte tenu des libertés fondamentales, l'article 132, paragraphe 1,

sous f), de la directive TVA doit être interprété strictement en ce sens que seules les prestations de services fournies par un groupement à ses membres se trouvant sur le (même) territoire d'un État membre sont couverts par l'exonération.

3. *Sur l'interprétation de l'absence de distorsions de concurrence*

66. Dans la mesure où la Cour devait en revanche estimer que les groupements transfrontaliers sont eux aussi couverts par l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, il resterait à clarifier selon quels critères il convient d'apprécier si une distorsion de concurrence au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA fait défaut.

67. Ainsi que l'a relevé la Cour⁽³¹⁾, l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA vise à compenser un *désavantage concurrentiel* par rapport à celui qui fait effectuer ces prestations de services (du groupement) par ses propres employés ou dans le cadre d'un groupe TVA. Or, si un désavantage concurrentiel doit être compensé par cette exonération, l'octroi de l'exonération ne peut alors pas provoquer concomitamment une distorsion de concurrence. La clause de non-concurrence de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA ne fait donc guère de sens⁽³²⁾ et doit par conséquent être interprétée de manière très restrictive⁽³³⁾.

68. La jurisprudence de la Cour selon laquelle, pour constater une distorsion de concurrence⁽³⁴⁾, il est nécessaire qu'il existe un risque réel que l'exonération puisse à elle seule, dans l'immédiat ou dans le futur, provoquer des distorsions de concurrence offre un point de départ pour une telle interprétation restrictive. À cette fin, il y aurait lieu de vérifier si le groupement peut être assuré de conserver la clientèle même en l'absence d'exonération.

69. En règle générale, les membres d'un groupement ne se regroupent que lorsqu'ils sont assurés que les membres acquerront bien les prestations du groupement. C'est bien là que réside la véritable raison d'être d'une telle coopération. C'est le motif pour lequel cette interprétation aboutit à ce qu'il faille en principe présumer que la constitution d'un groupement ne provoque par une distorsion de concurrence au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA.

70. La condition d'absence de distorsions de concurrence vise ainsi à prévenir les abus (voir article 131 de la directive TVA). L'exonération ne doit notamment pas être appliquée d'une manière incompatible avec sa finalité. C'est en dernier ressort à la juridiction nationale de l'apprécier, mais dans un sens qui permette une application uniforme de ces critères.

71. Peuvent être des indices d'une application incompatible avec la finalité de l'exonération visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, le fait que le groupement fournit à titre onéreux aux non-membres les mêmes prestations de services et que, dans cette mesure, en tirant profit des effets de synergie, il opère sur le marché. Cela peut constituer un risque réel de distorsion de concurrence. Peut être un autre indice le fait que seule l'optimisation de la charge de la TVA en amont (création d'un avantage concurrentiel en transférant au groupement toute prestation externe) est au premier plan, et non une coopération mutuelle en vue de prévenir un désavantage concurrentiel. De même, peut être indice le fait que le groupement ne fournit aucune prestation de services propre taillée sur les besoins de ses membres, de sorte que ces prestations peuvent sans problèmes être proposés par d'autres.

4. *Conclusion*

72. Concernant les deuxième et troisième questions préjudicielles, il y a donc lieu de répondre que l'exonération prévue par le droit national se limite aux groupements d'assujettis qui réalisent des opérations non exonérées en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA. À cet égard, il peut être parti du postulat que les prestations de services d'un groupement au sens

de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA ne provoquent en principe pas de distorsions de concurrence. Cependant, un groupement autonome de personnes ne peut fournir des prestations de services exonérées qu'à ceux de ses membres qui relèvent du même ordre juridique, à savoir le sien.

B. Sur la première question préjudicielle

73. La République de Pologne a repris presque à l'identique le libellé de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA. Par sa première question, la juridiction de renvoi souhaite savoir si le législateur national doit prévoir en outre d'autres conditions ou procédures quant à l'appréciation de l'absence de distorsions de concurrence. Il est question d'une éventuelle obligation de concrétiser davantage, en allant au delà de son libellé, la disposition d'une directive. La juridiction de renvoi fonde sa question sur une possible violation des principes d'effectivité, de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime.

1. *Applicabilité directe de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA*

74. Une obligation de concrétiser davantage présuppose que l'État membre ait une marge d'appréciation dans la transposition. Alors que la République fédérale d'Allemagne retient l'existence d'une telle obligation en raison de l'absence de précision et de caractère inconditionnel de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, le Royaume-Uni rejette l'existence d'une marge d'appréciation au motif que l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA est directement applicable.

75. Ainsi que nous l'avons déjà exposé dans nos conclusions dans l'affaire DNB Banka (35), la condition (négative) de « distorsions de concurrence » est « uniquement » une notion juridique non définie qui n'ouvre au législateur national aucun pouvoir d'appréciation législatif *abstrait*. La disposition est également suffisamment précise pour pouvoir satisfaire au principe de sécurité juridique puisqu'« elle énonce une obligation dans des termes non équivoques » (36).

76. Ainsi, l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA respecte le principe de précision et il est, ainsi que nous l'avons amplement motivé dans nos conclusions dans l'affaire DNB Banka (37), suffisamment précis et inconditionnel pour produire un effet direct (38).

2. *Nécessité d'un acte de transposition supplémentaire ?*

77. En reprenant presque à l'identique dans son droit national l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, la République de Pologne a, à première vue, satisfait à son obligation de transposition. Cependant, de manière similaire à la directive TVA elle-même, la loi nationale se base uniquement sur le fait que l'exonération ne doit pas porter atteinte aux conditions de concurrence. Cela suscite chez la juridiction de renvoi un doute quant au point de savoir si, dans l'exercice de son obligation de transposition, l'État membre aurait dû prévoir dans la loi d'autres critères concrets.

78. Nous ne pouvons toutefois pas souscrire à ces interrogations. À cet égard, il peut être renvoyé au fait que la Cour a déjà, à plusieurs reprises, rejeter une obligation de transposition plus étendue en lien avec l'article 13, paragraphe 1, de la directive TVA qui, lui aussi, se base sur l'absence de distorsions de concurrence et qui est lui aussi directement applicable (39). La Cour a notamment d'ores et déjà explicitement jugé à cet égard que l'État membre n'est pas tenu de prévoir des conditions supplémentaires dans la loi nationale. Bien au contraire, un État membre peut opter pour la technique législative qui lui apparaît la plus appropriée. Il peut ainsi, notamment, se limiter à reprendre dans la législation fiscale nationale la formule utilisée dans la directive ou une expression qui lui est équivalente (40).

79. Selon nous, la même chose vaut pour l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA. Ainsi que nous l'avons exposé dans nos conclusions dans l'affaire DNB Banka (41), l'exonération est suffisamment précise et inconditionnelle et est donc directement applicable. La République de Pologne a de plus transposé de manière correspondante la disposition. Il est alors dénué de pertinence de savoir si, aux yeux de celui qui applique le droit, une transposition un peu plus concrète eut été souhaitable.

80. L'on ne saurait donc reprocher à la République de Pologne de ne pas avoir adopté dans son droit national une disposition concrétisant davantage la manière dont l'absence de distorsions de concurrence doit être déterminée. Cela vaut d'autant que, en concrétisant davantage une directive directement applicable, elle s'expose à un risque accru de violation de la directive et donc à un recours en manquement.

81. Il y a donc lieu de répondre à la juridiction de renvoi qu'une disposition nationale telle que celle en cause en l'espèce, qui ne prévoit aucune condition ou procédure relative au respect de la condition d'absence de distorsions de concurrence, est conforme à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 131 de ladite directive, ainsi qu'aux principes du droit de l'Union d'effectivité, de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime.

VI. Proposition de réponse

82. Ainsi, nous proposons de répondre comme suit aux questions préjudicielles du Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne) à Varsovie :

Il y a lieu de considérer que l'exonération prévue par le droit national à cet égard se limite aux groupements d'assujettis qui, en vertu de l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA, effectuent des opérations exonérées. Les groupements d'entreprises d'assurance ne relèvent ainsi pas du champ d'application de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA.

1. L'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA ne s'oppose pas une disposition nationale qui ne prévoit aucune condition ou procédure relative au respect de la condition d'absence de distorsions de concurrence.

2. En règle générale, il y a lieu de considérer que les prestations de services d'un groupement au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA ne provoquent pas de distorsions de concurrence. Cette condition doit être interprétée de manière restrictive au sens d'une disposition visant à prévenir les abus.

3. Un groupement autonome de personnes ne peut fournir des prestations de services exonérées qu'à ceux de ses membres qui relèvent du même ordre juridique, à savoir du sien.

- 1 – Langue de l'original : l'allemand.
- 2 – JO 2006, L 347, p. 1.
- 3 – Arrêts du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246), du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621), et du 11 décembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713).
- 4 – Outre la présente procédure, il s'agit des affaires Commission/Luxembourg (C?274/15), DNB Banka (C?326/15) et Commission/Allemagne (C?616/15).
- 5 – Numéro de l'affaire devant la Cour : C?326/15.
- 6 – Au sens du règlement (CEE) n° 2137/85 du Conseil du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique (JO 1985, L 199, p. 1).
- 7 – Arrêt du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621).
- 8 – Conclusions de l'Avocat Général Mischo dans l'affaire Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2002:562).
- 9 – Arrêt du 11 décembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C?407/07, EU:C:2008:713).
- 10 – Arrêts du 21 mars 2013, PFC Clinic (C?91/12, EU:C:2013:198, point 23), du 10 juin 2010, Future Health Technologies (C?86/09, EU:C:2010:334, point 30), du 14 juin 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343, point 16), du 20 juin 2002, Commission/Allemagne (C?287/00, EU:C:2002:388, point 47) et du 28 novembre 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, point 25).
- 11 – Arrêts du 25 février 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, point 23), et du 17 janvier 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15, point 67).
- 12 – Arrêts du 19 avril 2007, Velvet & Steel Immobilien (C?455/05, EU:C:2007:232, point 24), du 10 mars 2011, Skandinaviska Enskilda Banken (C?540/09, EU:C:2011:137, point 21) et du 12 juin 2014, Granton Advertising (C?461/12, EU:C:2014:1745, point 30).
- 13 – Arrêt du 5 octobre 2016, TMD (C?412/15, EU:C:2016:738, points 32 et suivants).
- 14 – Voir la proposition de Directive du Conseil modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne le traitement des services d'assurance et des services financiers, COM(2007) 747 final, p. 2, et la communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen concernant la possibilité de groupement TVA prévue à l'article 11 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, COM(2009) 325 final, p. 4.
- 15 – Cela vaut d'autant qu'une telle interprétation extensive des dispositions d'exonération est précisément rejetée dans la jurisprudence de la Cour. Voir déjà à cet égard ci-dessus, point 22.
- 16 – Voir arrêt du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621).
- 17 – Arrêt du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621, points 47 et suivants), la même chose vaut pour un arrêt de 1989 (arrêt du 15 juin 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, EU:C:1989:246) dans lequel une fondation voulait bénéficier en tant que groupement de l'exonération ce que la Cour a rejeté pour d'autres motifs. Au demeurant, il est

déjà plus que douteux qu'une fondation, en tant que masse de biens autonome, puisse véritablement être qualifiée de groupement « de personnes ».

18 – Voir parmi d'autres, arrêts du 6 juillet 2006, Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, point 48), du 8 février 2007, Investrand (C?435/05, EU:C:2007:87, point 22) et du 22 décembre 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, point 38).

19 – Arrêts du 7 septembre 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, point 20), du 16 octobre 2008, Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, point 30) et du 11 juin 1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, point 22).

20 – Arrêts du 4 mai 2006, Abbey National (C?169/04, EU:C:2006:289, point 68), du 21 juin 2007, Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369, point 35) et du 3 avril 2008, J.C.M. Beheer (C?124/07, EU:C:2008:196, point 28).

21 – 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

22 – Arrêt du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C?288/07, EU:C:2008:505, point 53).

23 – Arrêt du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a. (C?288/07, EU:C:2008:505, points 49 et suivants).

24 – Arrêts du 19 novembre 2009, Sturgeon e.a. (C?402/07 et C?432/07, EU:C:2009:716, point 48), du 16 septembre 2010, Chatzi (C?149/10, EU:C:2010:534, point 43) et du 15 février 2016, N. (C?601/15 PPU, EU:C:2016:84, point 48 et jurisprudence citée).

25 – Arrêts du 29 novembre 2011, National Grid Indus (C?371/10, EU:C:2011:785, point 42), du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, point 47) et du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C?446/03, EU:C:2005:763, point 35).

26 – Sur cette justification, voir, parmi d'autres, arrêts du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C?446/03, EU:C:2005:763, points 45 et 46), du 29 novembre 2011, National Grid Indus (C?371/10, EU:C:2011:785, point 48), du 21 mai 2015, Verder LabTec (C?657/13, EU:C:2015:331, point 47) et du 21 janvier 2010, SGI (C?311/08, EU:C:2010:26, point 60).

27 – Arrêts du 26 octobre 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, point 57) et du 27 janvier 2009, Persche (C?318/07, EU:C:2009:33, point 52).

28 – Cela se manifeste lorsqu'une déduction de la taxe en amont intervient dans un pays parce que l'exonération est refusée étant donné que l'existence de distorsions de concurrence a été retenue. En revanche, dans l'État membre du bénéficiaire de la prestation, du fait de l'autoliquidation par le membre du groupement, l'exonération est retenue étant donné qu'aucune distorsion de concurrence n'est perçue dans cet État.

- 29 – Voir à cet égard déjà nos conclusions dans les affaires jointes VDP Dental Laboratory e.a. (C?144/13, C?154/13 et C?160/13, EU:C:2014:2163, point 60) ; sur la justification de la restriction des libertés fondamentales dans le cadre du régime des petites entreprises, voir aussi arrêt du 26 octobre 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, points 57 et suivants) – justification de l’atteinte portée à la liberté de prestation de services afin de garantir l’efficacité des contrôles fiscaux.
- 30 – Le lieu d’une livraison à un consommateur final se situe en règle générale au lieu de départ de l’expédition (pays d’origine) et est ainsi en principe soumise à ce taux d’imposition. C’est la raison pour laquelle la directive TVA prévoit à partir de certains seuils une localisation différente dans le pays de destination afin d’empêcher l’effet évoqué ci-dessus.
- 31 – Arrêt du 11 décembre 2008, Stichting Centraal (C?407/071, EU:C:2008:713, point 37) et conclusions de l’avocat général Mischo dans l’affaire Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2002:562, point 118).
- 32 – Voir en ce sens déjà, conclusions de l’avocat général Mischo dans l’affaire Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2002:562, points 125 et suivants) – « on doit constater qu’il [le marché] se présente sous un jour très particulier ».
- 33 – Voir arrêt du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621, point 64).
- 34 – Voir arrêt du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621, point 59) et conclusions de l’avocat général Mischo dans l’affaire Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2002:562, points 131 et suivants).
- 35 – Référence de l’affaire à la Cour : C?326/15 (points 17 et suivants).
- 36 – Voir à cet égard, arrêts du 23 février 1994, Comitato di coordinaento per la difesa della cava e.a., C?236/92 (EU:C:1994:60, point 10), du 17 septembre 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio e.a., C?246/94 à C?249/94 (EU:C:1996:329, point 19), du 29 mai 1997, Klattner, C?389/95 (EU:C:1997:258, point 33) et du 1er juillet 2010, Gassmayr, C?194/08 (EU:C:2010:386, point 45).
- 37 – Référence de l’affaire à la Cour : C?326/15 (points 17 et suivants)
- 38 – Voir arrêts du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621, points 58 à 65).
- 39 – Voir arrêts du 17 octobre 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 et 129/88, EU:C:1989:381, points 32 et 33) et du 8 juin 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C?430/04, EU:C:2006:374, point 31) concernant l’article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la Sixième Directive.
- 40 – Voir explicitement arrêts du 17 octobre 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 et 129/88, EU:C:1989:381, points 18 et 23), du 15 mai 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (C?4/89, EU:C:1990:204, point 14) et du 14 décembre 2000, Fazenda Pública (C?446/98, EU:C:2000:691, point 31).
- 41 – Référence de l’affaire à la Cour : C?326/15 (points 17 et suivants).