



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

18 novembre 2020 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 132, paragraphe 1, sous f) – Exonération des prestations de services fournies par des groupements autonomes de personnes à leurs membres – Applicabilité aux groupements TVA – Article 11 – Groupement TVA »

Dans l'affaire C-77/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni], par décision du 30 janvier 2019, parvenue à la Cour le 1^{er} février 2019, dans la procédure

Kaplan International Colleges UK Ltd

contre

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. A. Arabadjiev, président de chambre, M. K. Lenaerts, président de la Cour, faisant fonction de juge de la deuxième chambre, MM. A. Kumin, T. von Danwitz et P.G. Xuereb (rapporteur), juges,

avocat général : M^{me} J. Kokott,

greffier : M^{me} C. Strömholm, administratrice,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 23 janvier 2020,

considérant les observations présentées :

- pour Kaplan International Colleges UK Ltd, par M. R. Woolich et M^{me} M. Murcia, solicitors, ainsi que par M. R. Hill, barrister,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. S. Brandon, ainsi que par M^{mes} J. Kraehling et Z. Lavery, en qualité d'agents, assistés de M. O. Thomas, QC,
- pour la Commission européenne, par M^{me} A. Armenia et M. R. Lyal, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 23 avril 2020,

* Langue de procédure : l'anglais.

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation 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 (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (ci-après la « directive 2006/112 »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Kaplan International Colleges UK Limited (ci-après « KIC ») aux Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (administration fiscale et douanière du Royaume-Uni) au sujet du refus de ces derniers de lui accorder l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) prévue en faveur des groupements autonomes de personnes.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 Les considérants 25 et 35 de la directive 2006/112 énoncent :

« (25) La base d'imposition devrait faire l'objet d'une harmonisation afin que l'application de la TVA aux opérations imposables conduise à des résultats comparables dans tous les États membres.

[...]

(35) Il convient d'établir une liste commune d'exonérations en vue d'une perception comparable des ressources propres dans tous les États membres. »
- 4 L'article 2, paragraphe 1, sous c), de cette directive dispose :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ». »
- 5 L'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de ladite directive prévoit :

« 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. »
- 6 Aux termes de l'article 11 de la directive 2006/112 :

« Après consultation du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée [...], 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. »

7 L'article 131 de cette directive dispose :

« 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. »

8 L'article 132, paragraphe 1, de ladite directive prévoit :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

f) 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 ;

[...]

i) l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné ;

[...] »

Le droit du Royaume-Uni

9 L'annexe 9, groupe 16, du Value Added Tax Act 1994 (loi de 1994 sur la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « loi de 1994 ») par laquelle l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 a été transposé dans le droit interne, prévoit que sont exonérées :

« [...]

1 Les prestations de services effectuées par un groupement autonome de personnes lorsque chacune des conditions suivantes est satisfaite :

(a) chacune de ces personnes est une personne exerçant une activité ("l'activité pertinente") qui est exonérée de la TVA ou au titre de laquelle elle n'a pas la qualité d'assujetti, au sens de l'article 9 de la directive [2006/112] ;

(b) les prestations de services sont effectuées en vue de rendre aux membres du groupement les services directement nécessaires à l'exercice de l'activité pertinente ;

(c) le groupement se borne à réclamer à ses membres le remboursement exact de la part lui incombant dans les dépenses engagées en commun, et

(d) l'exonération des prestations n'est pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ».

10 L'annexe 9, groupe 6, de la loi de 1994 prévoit l'exonération des prestations d'enseignement.

11 L'article 7A de cette loi, intitulé « Lieu des prestations de services », dispose :

« (1) Le présent article s'applique dans le cadre de la détermination, aux fins de la présente loi, du pays dans lequel les services sont fournis.

(2) Une prestation de services est considérée comme fournie

(a) dans le pays dans lequel le bénéficiaire des services est établi lorsque celui-ci est un professionnel pertinent, et,

(b) dans les autres cas, dans le pays dans lequel le prestataire est établi.

(3) Le lieu de fourniture d'un droit à prestation de services est réputé être le lieu dans lequel les prestations de services seraient considérées comme effectuées si elles étaient fournies par le prestataire du droit au bénéficiaire de ce droit (que ce droit soit ou non exercé), et, à cette fin, un droit à prestation de services inclut tout droit, option ou priorité concernant les prestations de services ainsi qu'un droit découlant d'un droit à prestation de services.

(4) Aux fins de la présente loi, une personne est un professionnel pertinent par rapport à une prestation de services si cette personne :

(a) est un assujetti au sens de l'article 9 de la directive [2006/112],

(b) est inscrite au registre conformément aux dispositions de la présente loi,

(c) est identifiée à la TVA conformément à la loi d'un État membre autre que le Royaume-Uni, [...]

[...]

et si les services ne sont pas fournis à cette personne à des fins purement privées.

[...] »

12 L'article 8 de ladite loi, qui prévoit le mécanisme d'autoliquidation, dispose :

« (1) Lorsque les services sont fournis par une personne établie dans un pays autre que le Royaume-Uni dans les cas dans lesquels le présent paragraphe s'applique, la présente loi produit ses effets comme si (au lieu d'avoir une prestation de services fournie par cette personne)

(a) une prestation de services était fournie par le bénéficiaire au Royaume-Uni au cours ou en vue de son activité économique, et

(b) que la prestation était une prestation taxable.

(2) Le paragraphe (1) ci-dessus s'applique

(a) si le bénéficiaire est un professionnel pertinent établi au Royaume-Uni, et

(b) si le lieu de prestation des services est situé sur le territoire du Royaume-Uni et que, lorsque la prestation de services relève des parties 1 ou 2 de l'annexe 4A, le bénéficiaire est inscrit au registre conformément à la présente loi.

(3) Les prestations qui sont considérées comme effectuées par le bénéficiaire en vertu du paragraphe (1) ci-dessus ne doivent pas être prises en compte en tant que prestations fournies par ce dernier dans le cadre de la détermination de son droit à déduction de la taxe payée en amont en application de l'article 26, paragraphe 1.

[...] »

- 13 S'agissant de la notion de groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti à la TVA (ci-après le « groupement TVA »), le Royaume-Uni, exerçant la faculté prévue à l'article 11 de la directive 2006/112, a adopté l'article 43 de la loi de 1994 aux termes duquel :

« (1) Si, en vertu des [articles 43A à 43D], des personnes morales sont considérées comme faisant partie d'un groupement, toute activité exercée par un membre du groupement est réputée être exercée par le membre représentatif, et

- (a) toute livraison de biens ou prestation de services effectuée par un membre du groupement au bénéfice d'un autre membre du groupement ne doit pas être prise en compte,
- (b) toute livraison ou prestation ne relevant pas du point (a) ci-dessus et constituant une livraison de biens ou une prestation de services effectuée par ou au bénéfice d'un membre du groupement est réputée être une livraison ou prestation effectuée par ou au bénéfice du membre représentatif, et
- (c) toute TVA acquittée ou due par un membre du groupement au titre de l'achat de biens dans un autre État membre ou de l'importation de biens en provenance d'un pays tiers est réputée être acquittée ou due par le membre représentatif et les biens sont considérés,
 - (i) s'ils ont été achetés dans un autre État membre, aux fins de l'article 73, paragraphe 7, et
 - (ii) s'ils ont été importés en provenance d'un pays tiers, à cette fin et aux fins de l'article 38,

comme acquis ou, le cas échéant, importés par le membre représentatif, et tous les membres du groupement sont tenus conjointement et solidairement au paiement de toute TVA due par le membre représentatif. »

- 14 Aux termes de l'article 43, paragraphe 1AA, de cette loi, lorsque :

- « (a) il est pertinent, aux fins de toute disposition adoptée au titre ou en application de la présente loi (ci-après « la disposition pertinente »), de déterminer si la personne par qui ou au bénéfice de laquelle une livraison ou prestation est effectuée ou la personne qui a acquis ou importé des biens est une personne correspondant à une description spécifique,
- (b) les points (b) ou (c) du paragraphe (1) ci-dessus s'appliquent à toute livraison, prestation, acquisition ou importation, et
- (c) il existe une différence susceptible d'être déterminante aux fins de la disposition pertinente entre
 - (i) la description applicable au membre représentatif, et
 - (ii) la description applicable à l'organisme qui (excepté au titre du présent paragraphe) serait considéré, aux fins de la présente loi, comme effectuant la livraison, la prestation, l'acquisition ou l'importation ou, le cas échéant, comme étant le bénéficiaire de la prestation,

la disposition pertinente produit ses effets en ce qui concerne cette livraison, prestation, acquisition ou importation, comme si la seule description applicable au membre représentatif était la description en fait applicable à cet organisme. »

15 L'article 43, paragraphe 1AB, de ladite loi prévoit :

« Le paragraphe (1AA) ci-dessus ne s'applique pas lorsque l'aspect déterminant aux fins de la disposition pertinente réside dans le point de savoir si une personne est un assujetti. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 16 KIC est la société holding du groupe Kaplan, lequel fournit des prestations d'enseignement et de développement de carrières. Ce groupe compte neuf filiales, qui sont toutes établies au Royaume-Uni (ci-après les « établissements Kaplan »), chacune d'entre elles dirigeant un établissement d'enseignement supérieur au Royaume-Uni (ci-après les « établissements internationaux »), dans le cadre d'une coopération avec une ou plusieurs universités britanniques.
- 17 Les établissements Kaplan bénéficient, pour les prestations d'enseignement qu'ils fournissent aux étudiants, de l'exonération de TVA prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive 2006/112.
- 18 Parmi les établissements internationaux, huit sont détenus à 100 % par KIC. Le dernier établissement, l'University of York International Pathway College, est détenu à 55 % par l'Université de York (Royaume-Uni) et à 45 % par KIC.
- 19 Par ailleurs, KIC est le membre représentatif d'un groupement TVA dont chaque établissement Kaplan fait également partie, à l'exception de l'University of York International Pathway College, dans la mesure où cette dernière n'est pas une filiale à 100 % ou majoritaire de KIC.
- 20 Chaque établissement international dispose d'une structure de gestion et de gouvernance propre, qui est composée de représentants de l'établissement Kaplan et de l'université concernée.
- 21 Avant le mois d'octobre 2014, des contrats entre les agents éducatifs de recrutement des établissements Kaplan et KIC étaient conclus au Royaume-Uni, cette dernière société étant, ainsi, directement en contact avec ces agents, afin de recruter à l'étranger des étudiants pour les établissements internationaux. Lesdits agents bénéficiaient de l'aide de bureaux de représentation, qui leur fournissaient un soutien opérationnel et qui étaient situés sur les principaux marchés concernés, à savoir la Chine, Hong Kong, l'Inde et le Nigeria. Ces bureaux de représentation étaient membres du groupe Kaplan, à l'exception d'un bureau situé au Viêt Nam, et fournissaient des prestations de services à KIC contre paiement. KIC était, pour les prestations de services fournies par lesdits bureaux de représentation et par les agents, soumise à la TVA au Royaume-Uni, dans le cadre du mécanisme de l'autoliquidation.
- 22 Au mois d'octobre 2014, le groupe Kaplan a créé Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (ci-après « KPS »), une société par actions établie à Hong Kong, détenue à parts égales par les neuf établissements Kaplan en tant que membres. Elle emploie 20 salariés et exerce ses activités dans le cadre d'un accord d'adhésion. À une exception près, KPS ne fournit pas de services à des non-membres.
- 23 Depuis le mois d'octobre 2014, KPS assume des responsabilités qui étaient auparavant exercées par KIC et centralise certaines fonctions qui incombaient, avant cette date, aux bureaux de représentation. KPS gère également le réseau des bureaux de représentation dans le monde entier. Ce réseau s'étant étendu et les relations entre KPS et ces bureaux s'étant intensifiées, ces derniers ont dorénavant pour mission d'assurer la gestion quotidienne des agents.

- 24 En outre, KPS est responsable de la gestion des agents en Asie de l'Est et du Sud-Est, ce qui lui permet de fournir un service d'agents se situant dans le même fuseau horaire que les marchés de recrutement des établissements internationaux. Ces agents n'ont pas de relation exclusive avec KPS et sont autorisés à travailler, d'une part, avec les concurrents des établissements Kaplan et, d'autre part, avec les universités concernées. Afin de remplir leur mission, les agents travaillant pour KPS bénéficient d'un soutien destiné à les encourager à recommander les établissements internationaux gérés par les établissements Kaplan.
- 25 Les agents facturent leurs prestations de services à KPS, qui les paie directement. Les prestations de services fournies par les agents à KPS, par les bureaux de représentation à KPS et par KPS ne sont pas soumises à la TVA. KPS établit une facture distincte en ce qui concerne les sommes dues aux agents pour les prestations de services fournies à chaque établissement Kaplan concerné, bien que KIC soit le membre représentatif du groupement TVA dont ces établissements sont membres. Chaque établissement Kaplan paie les services fournis par KPS ainsi que ceux qui le sont par les bureaux de représentation.
- 26 Le litige au principal porte sur trois types de prestations de services, qui sont considérées, en vertu du droit national, comme étant fournies par KPS à KIC en tant que membre représentatif du groupement TVA : premièrement, les services fournis par les agents à KPS, deuxièmement, les services fournis par les bureaux de représentation à KPS et, troisièmement, des activités telles que, notamment, le soutien aux agents fourni par KPS.
- 27 Par un recours introduit devant le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni], KIC conteste deux décisions rendues par l'administration fiscale et douanière du Royaume-Uni, en vertu desquelles les services qui sont considérés comme lui étant fournis par KPS ne relèvent pas du champ d'application de l'exonération de TVA prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 et sont, dès lors, soumis à la TVA.
- 28 KIC soutient, en effet, que ces services relèvent du champ d'application de l'exonération prévue à cette disposition et que, par conséquent, elle n'est pas tenue, en tant que membre représentatif du groupement TVA, de s'acquitter de la TVA due au titre de ces prestations dans le cadre du mécanisme de l'autoliquidation. Les prestations de services qui étaient auparavant fournies par les agents et par les bureaux de représentation à KIC et qui étaient soumises à la TVA sont dorénavant, selon KIC, exonérées de TVA par suite de la création de KPS.
- 29 Le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité)] précise qu'il existe des raisons commerciales justifiant la création de KPS à Hong Kong et qu'il n'est pas allégué que cette entité serait artificielle ou donnerait lieu à un abus de droit.
- 30 Cette juridiction relève également qu'il n'est pas contesté que KPS fournit à ses membres, à savoir les établissements Kaplan, les services directement nécessaires à l'exercice de leurs activités exonérées et que KPS se borne à réclamer à ses membres le remboursement exact de la part des dépenses engagées en commun leur incombant.
- 31 Or, le litige au principal ne peut, selon la juridiction de renvoi, être résolu que par une interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112.
- 32 Dans ces conditions, le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité)] a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) Quel est le champ d'application territorial de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 [...] ? En particulier [...], cette exonération s'applique-t-elle à un groupement autonome de personnes établi dans un État membre autre que celui ou ceux où sont

établis les membres du groupement autonome de personnes ? Dans l'affirmative, [...] cette exonération est-elle également applicable à un groupement autonome de personnes établi hors de l'[Union européenne] ?

- 2) Si l'exonération en faveur des groupements autonomes de personnes s'applique, en principe, à une entité établie dans un État membre autre que celui ou ceux où sont établis les membres du groupement autonome de personnes ainsi qu'à un groupement autonome de personnes établi hors de [l'Union européenne], comment le critère selon lequel l'exonération ne doit pas être susceptible de provoquer des distorsions de concurrence doit-il être appliqué ? En particulier :
 - (a) ce critère s'applique-t-il à d'éventuelles distorsions affectant d'autres bénéficiaires de services similaires qui ne sont pas membres du groupement autonome de personnes ou s'applique-t-il uniquement aux éventuelles distorsions affectant d'autres éventuels prestataires fournissant des services aux membres du groupement autonome de personnes ?
 - (b) Si ce critère s'applique uniquement à d'autres bénéficiaires, une réelle possibilité de distorsion est-elle susceptible d'exister si d'autres bénéficiaires qui ne sont pas membres du groupement autonome de personnes peuvent demander à adhérer au groupement autonome de personnes en question ou créer leur propre groupement autonome de personnes en vue d'obtenir des services similaires ou des économies équivalentes de TVA par d'autres méthodes (telles que la création d'une succursale dans l'État membre ou le pays tiers en question) ?
 - (c) Si ce critère s'applique uniquement à d'autres prestataires, la réelle possibilité de distorsion doit-elle être appréciée en déterminant si le groupement autonome de personnes est assuré de conserver la clientèle de ses membres, indépendamment de l'application de l'exonération de TVA et, par conséquent, doit-elle être appréciée par rapport à l'accès d'autres prestataires au marché national sur lequel les membres du groupement autonome de personnes sont établis ? Dans l'affirmative, la question de savoir si le groupement autonome de personnes est assuré de conserver la clientèle de ses membres, car ces derniers font partie du même groupe de sociétés, a-t-elle une incidence ?
 - (d) Des distorsions potentielles devraient-elles être appréciées au niveau national par rapport à d'autres prestataires exerçant leur activité dans le pays tiers dans lequel le groupement autonome de personnes est établi ?
 - (e) La charge de la preuve quant à la probabilité d'une distorsion pèse-t-elle sur l'autorité fiscale de l'Union qui gère la directive [2006/112] ?
 - (f) Est-il nécessaire que l'autorité fiscale de l'Union commande une expertise spécifique du marché du pays tiers dans lequel le groupement autonome de personnes est établi ?
 - (g) L'existence d'une réelle possibilité de distorsion peut-elle être établie par l'identification d'un marché commercial dans le pays tiers ?
- 3) L'exonération en faveur des groupements autonomes de personnes peut-elle s'appliquer dans une situation telle que celle de l'espèce, dans laquelle les membres du groupement autonome de personnes sont liés entre eux par des liens économiques, financiers et organisationnels ?
- 4) L'exonération en faveur des groupements autonomes de personnes peut-elle s'appliquer lorsque les membres ont créé un groupement TVA qui forme un seul assujetti ? Le fait que KIC, le membre représentatif qui (selon le droit national) est le bénéficiaire des services, n'est pas membre du groupement autonome de personnes a-t-il une incidence ? Et, dans l'affirmative, cette incidence est-elle écartée par les dispositions du droit national prévoyant que le membre représentatif possède les caractéristiques et le statut des membres du groupement autonome de personnes aux fins de l'application de l'exonération en faveur des groupements autonomes de personnes ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur les troisième et quatrième questions

- 33 Par ses troisième et quatrième questions, qu'il y a lieu d'examiner ensemble et en premier lieu, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que l'exonération prévue à cette disposition s'applique aux prestations de services fournies par un groupement autonome de personnes dont les membres forment un groupement TVA, au sens de l'article 11 de cette directive, lorsque ces prestations de services sont fournies à ce groupement TVA. Dans l'affirmative, elle demande, d'une part, si la circonstance que le membre représentatif dudit groupement TVA ne soit pas membre de ce groupement autonome de personnes a une incidence sur l'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 et, d'autre part, si cette incidence peut être écartée par des dispositions du droit national.
- 34 À titre liminaire, il y a lieu de souligner qu'il résulte de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 que le groupement autonome de personnes est un assujetti à part entière, distinct de ses membres. En effet, il ressort du libellé même de cette disposition que le groupement autonome de personnes est autonome, et qu'il effectue, dès lors, ses prestations de services d'une façon indépendante, au sens de l'article 9 de la directive 2006/112. En outre, si les prestations de services effectuées par le groupement autonome de personnes n'étaient pas des prestations de services effectuées par un assujetti agissant en tant que tel, ces services ne seraient pas soumis à la TVA, conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112. Ces services ne seraient dès lors pas susceptibles de faire l'objet d'une exonération telle que celle visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de cette directive (arrêt du 4 mai 2017, *Commission/Luxembourg*, C-274/15, EU:C:2017:333, point 61).
- 35 Il convient également de rappeler que, en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, les États membres exonèrent les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle ils 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.
- 36 À cet égard, il ressort des considérants 25 et 35 de la directive 2006/112 que celle-ci vise à harmoniser la base d'imposition de la TVA et que les exonérations de cette taxe constituent des notions autonomes du droit de l'Union qui, comme la Cour l'a déjà jugé, doivent être replacées dans le contexte général du système commun de la TVA instauré par ladite directive (voir, en ce sens, arrêt du 20 novembre 2019, *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:992, point 29 et jurisprudence citée).
- 37 Par ailleurs, il ressort d'une jurisprudence constante que les termes employés pour désigner les exonérations de TVA visées à l'article 132 de la directive 2006/112 doivent être interprétés strictement, puisque ces exonérations constituent des exceptions au principe général selon lequel chaque service fourni à titre onéreux par un assujetti est soumis à cette taxe. Toutefois, l'interprétation de ces termes doit être conforme aux objectifs poursuivis par lesdites exonérations et respecter les exigences du principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA. Ainsi, cette règle d'interprétation stricte ne signifie pas que les termes utilisés pour définir les exonérations visées audit article 132 doivent être interprétés d'une manière qui priverait celles-ci de leurs effets. La jurisprudence de la Cour n'a pas pour objectif d'imposer une interprétation qui rendrait les exonérations visées quasi inapplicables dans la pratique (arrêt du 4 mai 2017, *Commission/Luxembourg*, C-274/15, EU:C:2017:333, point 50 et jurisprudence citée).

- 38 S'agissant du libellé de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, ainsi qu'il a été rappelé au point 35 du présent arrêt, l'exonération prévue à cette disposition vise les prestations de services effectuées par les groupements autonomes de personnes au profit de leurs membres. Or, il ne ressort pas de ce libellé que les prestations de services que de tels groupements fournissent à leurs membres sont exclues du champ d'application de cette exonération lorsque ces derniers forment un groupement TVA, au sens de l'article 11 de la directive 2006/112. Cela étant, compte tenu des termes mêmes de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, la formation d'un tel groupement TVA ne saurait avoir pour conséquence d'étendre l'application de ladite exonération à des prestations de services fournies à des entités qui ne sont pas membres du groupement autonome de personnes.
- 39 Conformément à une jurisprudence constante, il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (arrêt du 20 novembre 2019, Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, point 33 et jurisprudence citée).
- 40 S'agissant du contexte dans lequel s'inscrit l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, il convient de souligner que cette disposition figure au chapitre 2, intitulé « Exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général », du titre IX de cette directive. Cet intitulé indique que l'exonération prévue à ladite disposition ne vise que les groupements autonomes de personnes dont les membres exercent des activités d'intérêt général (arrêt du 21 septembre 2017, Commission/Allemagne, C-616/15, EU:C:2017:721, point 44).
- 41 Or, ce contexte ne laisse pas apparaître d'éléments qui excluraient de cette exonération les groupements autonomes de personnes dont les membres forment un groupement TVA, au sens de l'article 11 de la directive 2006/112, à condition, toutefois, que tous les membres de ces groupements exercent des activités d'intérêt général.
- 42 En ce qui concerne l'objectif de l'article 132, paragraphe 1, sous f), au sein de la directive 2006/112, il convient de rappeler la finalité de l'ensemble des dispositions de l'article 132 de cette directive, qui consiste à exonérer de la TVA certaines activités d'intérêt général, en vue de faciliter l'accès à certaines prestations ainsi que la fourniture de certains biens, en évitant les surcoûts qui découleraient de leur assujettissement à la TVA (arrêt du 21 septembre 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, point 28 et jurisprudence citée).
- 43 Ainsi, les prestations de services effectuées par un groupement autonome de personnes relèvent de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, lorsque ces prestations de services contribuent directement à l'exercice d'activités d'intérêt général visées à l'article 132 de cette directive (arrêt du 21 septembre 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, point 29 et jurisprudence citée).
- 44 Dans ces conditions, il y a lieu de constater que relèvent, en principe, de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de ladite directive les prestations de services qu'un groupement autonome de personnes fournit à ses membres qui forment un groupement TVA, lorsque ces prestations contribuent directement à l'exercice des activités d'intérêt général visées à l'article 132 de cette directive. En revanche, cette exonération ne saurait s'appliquer aux prestations de services dont bénéficient les membres d'un groupement TVA qui ne sont pas également des membres du groupement autonome de personnes exerçant de telles activités d'intérêt général.
- 45 À cet égard, il y a lieu de rappeler que la mise en œuvre du régime prévu à l'article 11 de la directive 2006/112 implique que la réglementation nationale prise sur le fondement de celle-ci autorise les personnes, notamment les sociétés, présentant des liens sur les plans financier, économique et de l'organisation à cesser d'être considérées comme des assujettis distincts à la TVA pour être considérées comme un assujetti unique. Ainsi, lorsqu'il est fait application, par un État membre, de

ladite disposition, la ou les personnes subordonnées au sens de cette même disposition ne peuvent être considérées comme un ou des assujettis, au sens de l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/112 (voir, en ce sens, arrêt du 22 mai 2008, Ampliscientifica et Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, point 19).

- 46 Il en résulte que l'assimilation à un assujetti unique exclut que les membres du groupement TVA continuent à souscrire séparément des déclarations de TVA et continuent à être identifiés, dans et hors de leur groupe, comme des assujettis, dès lors que seul l'assujetti unique est habilité à souscrire lesdites déclarations. Il s'ensuit que, dans une telle situation, les prestations de services effectuées par un tiers en faveur d'un membre d'un groupement TVA doivent être considérées, aux fins de la TVA, comme ayant été effectuées en faveur non pas de ce membre, mais du groupement TVA lui-même auquel celui-ci appartient (arrêt du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, point 29).
- 47 Dès lors, aux fins de la TVA, les services fournis par un groupement autonome de personnes aux membres d'un groupement TVA ne sauraient être considérés comme étant fournis individuellement à ces membres, mais doivent être regardés comme étant fournis au groupement TVA dans son ensemble (voir, par analogie, arrêt du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, point 30).
- 48 Il en découle que de tels services sont réputés être fournis en faveur du groupement TVA concerné, dans son ensemble, et donc également en faveur de l'entité représentative du groupement TVA. Ainsi, dans l'hypothèse où cette dernière entité ne serait pas également membre du groupement autonome de personnes, l'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 bénéficierait à des non-membres du groupement autonome de personnes.
- 49 Or, cette disposition ne vise expressément que les prestations de services que des groupements autonomes de personnes rendent à leurs membres. Tel n'est pas le cas des prestations de services qu'un groupement autonome de personnes fournit à un groupement TVA dont les membres ne sont pas tous également membres de ce groupement autonome de personnes. Compte tenu du libellé précis des conditions d'exonération, toute interprétation qui élargirait la portée de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 serait incompatible avec la finalité de cette disposition (voir, en ce sens, arrêt du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, point 14).
- 50 À cet égard, il y a lieu de relever que cette conclusion ne saurait, au vu des considérations figurant aux points 36 et 49 du présent arrêt, être remise en question par des dispositions du droit national prévoyant que le membre représentatif du groupement TVA possède les caractéristiques et le statut des membres du groupement autonome de personnes concerné aux fins de l'application de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112. En effet, cette exonération constituant une notion autonome de droit de l'Union, son application est subordonnée à la condition que tous les membres du groupement TVA soient effectivement membres dudit groupement autonome de personnes. À défaut de remplir cette condition, lesdites dispositions du droit national ne sauraient conduire à l'application de ladite exonération.
- 51 Par conséquent, dans la mesure où il ressort de la décision de renvoi que le groupement autonome de personnes en cause au principal a fourni des services à titre onéreux à un groupement TVA dont l'un des membres n'était pas membre de ce groupement autonome de personnes, ce dernier groupement ne saurait bénéficier de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 et la fourniture de tels services constitue une opération imposable, en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112.

- 52 Ce constat n'est pas remis en cause par l'arrêt du 20 novembre 2019, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), dans lequel la Cour a jugé, en substance, aux points 42 à 44 de celui-ci, que l'exonération de TVA prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), 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 la taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), qui correspond à l'article 131 et à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112, n'est pas soumise à la condition que les prestations de services concernées soient offertes exclusivement aux membres du groupement autonome de personnes concerné. Cela implique, d'une part, que sont exonérées, conformément à cette disposition, uniquement les prestations de services fournies aux membres de ce groupement autonome de personnes, dans la mesure où ces prestations demeurent fournies dans le cadre des objectifs pour lesquels un tel groupement a été institué et sont donc offertes conformément à l'objet de celui-ci. D'autre part, les prestations de services fournies à des personnes qui ne sont pas membres dudit groupement autonome de personnes ne peuvent bénéficier de cette exonération, dès lors que de telles prestations de services n'entrent pas dans le champ d'application de ladite exonération et restent soumises à la TVA, conformément à l'article 2, paragraphe 1, de cette directive.
- 53 En effet, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 20 novembre 2019, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), les prestations de services en cause étaient fournies, d'une part, aux membres du groupement autonome de personnes concerné et, d'autre part, à des personnes qui n'étaient ni membres de celui-ci, ni ne formaient, avec les membres de ce groupement autonome de personnes, un groupement TVA, au sens de l'article 11 de la directive 2006/112. Dans cette affaire, il n'y avait aucun risque d'élargir la portée de l'exonération prévue à l'article 13, A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive 77/388.
- 54 Or, dans la présente affaire, les prestations de services effectuées par un groupement autonome de personnes en faveur d'un membre d'un tel groupement TVA devant être considérées, aux fins de la TVA, comme ayant été effectuées en faveur non pas de ce membre, mais du groupement TVA auquel celui-ci appartient, la portée de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 risque d'être élargie à moins que tous les membres de ce groupement TVA ne soient également membres du groupement autonome de personnes concerné.
- 55 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux troisième et quatrième questions que l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que l'exonération prévue à cette disposition n'est pas applicable aux prestations de services fournies par un groupement autonome de personnes à un groupement TVA, au sens de l'article 11 de cette directive, dès lors que tous les membres de ce dernier groupement ne sont pas membres dudit groupement autonome de personnes. L'existence de dispositions du droit national prévoyant que le membre représentatif d'un tel groupement TVA possède les caractéristiques et le statut des membres du groupement autonome de personnes concerné, aux fins de l'application de l'exonération prévue en faveur des groupements autonomes de personnes, n'a aucune incidence à cet égard.

Sur les première et deuxième questions

- 56 Compte tenu de la réponse apportée aux troisième et quatrième questions, il n'y a pas lieu de répondre aux première et deuxième questions.

Sur les dépens

- 57 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) dit pour droit :

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, telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, doit être interprété en ce sens que l'exonération prévue à cette disposition n'est pas applicable aux prestations de services fournies par un groupement autonome de personnes à un groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti, au sens de l'article 11 de cette directive, dès lors que tous les membres de ce dernier groupement ne sont pas membres dudit groupement autonome de personnes. L'existence de dispositions du droit national prévoyant que le membre représentatif d'un tel groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti possède les caractéristiques et le statut des membres du groupement autonome de personnes concerné, aux fins de l'application de l'exonération prévue en faveur des groupements autonomes de personnes, n'a aucune incidence à cet égard.

Signatures