



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. PAOLO MENGOZZI
présentées le 26 mars 2015¹

Affaires jointes C-108/14 et C-109/14

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
contre
Finanzamt Nordenham (C-108/14)
et
Finanzamt Hamburg-Mitte
contre
Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)

[demandes de décision préjudicielle formée par le Bundesfinanzhof (Allemagne)]

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme — Société mère (holding) ayant bénéficié de prestations soumises à la TVA aux fins de l'acquisition de fonds propres utilisés pour garantir des participations dans deux sociétés filiales auxquelles cette même société mère a fourni plus tard des services rémunérés — Réglementation nationale limitant l'intégration fiscale aux personnes morales étant dans un rapport de subordination sur les plans financier, économique et organisationnel»

I – Introduction

1. Les présents renvois préjudiciels, déferés par le Bundesfinanzhof (Allemagne), portent, en substance, premièrement, sur la méthode de calcul de la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée en amont par deux sociétés holdings dans le contexte de la prise de participations dans le capital d'autres sociétés dans la gestion desquelles ces sociétés holdings s'immiscent et, deuxièmement, sur la question de savoir si l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relative aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de la taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme² (ci-après la «sixième directive») s'oppose à une législation fiscale interdisant aux sociétés de personnes de participer, en tant qu'entités «subordonnées», à un groupement TVA au sens de cet article.

2. Ces questions ont été soulevées dans le cadre de deux litiges opposant, d'une part, Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (ci-après «Larentia + Minerva») au Finanzamt Nordenham (C-108/14) et, d'autre part, le Finanzamt Hamburg-Mitte à Marenave Schiffahrts AG (ci-après «Marenave») (C-109/14)³.

1 — Langue originale: le français.

2 — (JO L 145, p. 1). Les faits des litiges au principal étant antérieurs au 1^{er} janvier 2007, date de l'entrée en vigueur de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), celle-ci n'est dès lors pas applicable.

3 — Par décision du président de la Cour du 26 mars 2014, ces affaires ont été jointes aux fins des procédures écrite et orale ainsi que de l'arrêt.

3. Dans la première affaire, Larentia + Minerva détient, en tant que commanditaire, 98 % des parts de deux filiales constituées sous forme de sociétés de personnes à responsabilité limitée en commandite (GmbH & Co. KG) qui exploitent chacune un navire. Elle leur fournit, en outre, en tant que «société holding de direction», des prestations de services administratifs et commerciaux à titre onéreux.

4. Pour ces prestations assujetties à la TVA, Larentia + Minerva a procédé à la déduction intégrale de la TVA qu'elle a acquittée en amont pour l'acquisition, auprès d'un tiers, de capitaux qui ont servi à financer ses prises de participations dans les filiales ainsi que ses activités de prestation de services, notamment administratifs et de conseil, à titre onéreux, au profit de ces filiales.

5. Le Finanzamt Nordenham (administration fiscale de Nordenham) n'a admis cette déduction que très partiellement, à hauteur de 22 %, l'essentiel des frais liés aux prises de participations dans les filiales ayant été imputé au volet non économique de l'activité de la société holding, à savoir la détention de parts dans les filiales, qui n'ouvre pas droit à déduction. L'avis rectificatif d'imposition du 24 septembre 2007 relatif à la TVA due au titre de l'année 2005 a été contesté par Larentia + Minerva devant le Niedersächsisches Finanzgericht (tribunal des finances de Basse-Saxe), qui a rejeté le recours. Larentia + Minerva a alors saisi le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) d'un recours en «Revision».

6. Dans la seconde affaire, Marenave a augmenté son capital en 2006 et les frais d'émission d'actions liés à cette augmentation ont donné lieu au paiement d'une TVA de 373 347,57 euros.

7. Cette société, en tant que société holding, a acquis, la même année, des parts de quatre «sociétés de navire en commandite», qui sont des sociétés de personnes, et à la gestion commerciale desquelles elle a participé, moyennant rémunération. De la TVA due au titre des revenus tirés de cette activité de gestion en 2006, elle a déduit notamment l'intégralité de la somme de 373 347,57 euros au titre de la TVA acquittée en amont.

8. Par une décision du 15 janvier 2009, le Finanzamt Hamburg-Mitte (administration fiscale de Hambourg-centre) n'a pas admis la déduction correspondant à cette somme, faute d'immixtion effective de la société holding dans la gestion des filiales. Le Finanzgericht Hamburg-Mitte a cependant fait droit au recours formé contre cette décision en admettant intégralement la déduction ayant été opérée par Marenave. Le Finanzamt Hamburg-Mitte a saisi le Bundesfinanzhof d'un recours en «Revision» contre le jugement du Finanzgericht Hamburg-Mitte.

9. Dans les deux affaires dont elle est saisie, la juridiction de renvoi estime que les services acquis par les sociétés holdings sont utilisés à la fois au profit des activités économiques et non économiques et n'ouvrent un droit à déduction que dans la mesure où leurs coûts doivent s'imputer sur l'activité économique des sociétés holdings. Par conséquent, la juridiction de renvoi considère qu'il n'existerait pas de droit à déduction intégrale, tout en se demandant si les principes dégagés par la Cour dans l'arrêt *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495) ne s'opposeraient pas à ce constat. Néanmoins, la juridiction de renvoi n'interroge pas directement la Cour à ce sujet. Sa première question préjudicielle se borne en effet à solliciter des précisions sur les modalités de calcul de la déduction de la TVA acquittée en amont qui permettraient de refléter objectivement la part d'imputation réelle des dépenses ayant été supportées en amont aux activités économiques et aux activités non économiques dans le cas de figure des sociétés holdings. Dans un second temps, si la question de la déduction de la TVA acquittée en amont par les sociétés holdings devait se résoudre en prenant en considération les opérations imposables en aval accomplies par les filiales à l'égard de tiers, la juridiction de renvoi s'interroge sur la portée de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive relatif au groupement TVA, invoqué pour la première fois dans le cadre de la procédure en «Revision» par Larentia + Minerva ainsi que par Marenave. À cet égard, elle se demande si le droit national est compatible avec cette disposition alors qu'il exclut notamment un tel dispositif pour les sociétés de personnes et si, dans la négative, l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive est susceptible d'être directement invoqué par les assujettis.

10. C'est dans ces conditions que la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de poser, dans chacune de ces affaires, les questions préjudicielles suivantes:

- «1) Selon quelle méthode de calcul faut-il calculer la déduction (partielle) de la [TVA] qu'une société holding a acquittée en amont sur des prestations liées à l'acquisition de capitaux destinés à acheter des parts dans des filiales lorsque la société holding fournit ultérieurement à ces sociétés (comme prévu d'emblée) différentes prestations soumises à la [TVA]?
- 2) La disposition relative à l'assimilation de plusieurs personnes à un seul assujetti, figurant à l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive [...], s'oppose-t-elle à une réglementation nationale voulant que (premièrement) seule une personne morale, et donc pas une société de personnes, puisse être intégrée à l'entreprise d'un autre assujetti (l'organe dit faitier) et supposant (deuxièmement) que cette personne morale soit «intégrée à l'entreprise de l'organe faitier» sur les plans financier, économique et de l'organisation (dans le sens d'une hiérarchisation des rapports)?
- 3) Si la deuxième question appelle une réponse affirmative, un assujetti peut-il invoquer directement l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive [...]?»

11. Ces questions ont fait l'objet d'observations écrites de la part de Larentia + Minerva, de Marenave, du gouvernement allemand, de l'Irlande, des gouvernements autrichien et du Royaume-Uni, ainsi que de la Commission européenne. À l'exception du gouvernement autrichien qui ne s'est pas fait représenter lors de la procédure orale, ces parties intéressées ainsi que le gouvernement polonais ont été entendus à l'audience du 7 janvier 2015.

II – Analyse

A – Sur la première question préjudicielle

12. Comme je l'ai fait observer au point 9 des présentes conclusions, la première question préjudicielle déférée par la juridiction de renvoi se fonde sur le postulat qu'il n'existe qu'une déduction partielle de la TVA acquittée par les deux sociétés holdings en cause dans les litiges au principal dans la mesure où, s'agissant de Larentia + Minerva, les frais de prises de participations dans ses filiales et, pour ce qui concerne Marenave, les frais d'émission d'actions, sont affectés, pour leur majeure partie, à l'activité non économique de ces holdings visant à l'acquisition et à la détention-gestion des participations dans leurs filiales respectives.

13. Se fondant sur cette prémisse, la juridiction de renvoi sollicite de la Cour qu'elle fournisse des indications plus précises sur la méthode de calcul qu'il y aurait lieu de retenir afin de ventiler le plus objectivement et uniformément possible la TVA acquittée en amont lorsque les dépenses d'une société holding sont affectées à des activités économiques et à des activités non économiques.

14. Si l'on devait strictement se borner à répondre à cette question, j'estime, à l'instar de l'ensemble des parties intéressées étant intervenues dans la présente procédure, qu'il y aurait lieu pour la Cour de décliner sa compétence à fournir de plus amples indications sur une telle méthode de calcul que celles qui résultent déjà de sa jurisprudence actuelle.

15. En effet, il importe notamment de rappeler que, saisie d'une question analogue dans l'affaire *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166), la Cour a relevé que les dispositions de la sixième directive ne comportent pas de règles ayant pour objet les méthodes ou les critères que les États membres sont tenus d'appliquer lorsqu'ils adoptent des dispositions permettant une ventilation des montants de TVA acquittés en amont selon que les dépenses correspondantes se rapportent à des activités

économiques ou à des activités non économiques, puisque les règles de déduction de la TVA acquittée en amont, prévues par la sixième directive, se rattachent exclusivement à des activités économiques⁴.

16. Partant, puisque la sixième directive ne comporte pas les indications nécessaires pour de telles déterminations chiffrées, il appartient aux États membres d'établir des méthodes et des critères appropriés à cette fin, en exerçant leur pouvoir d'appréciation en tenant compte de la finalité et de l'économie de cette directive, en particulier en respectant le principe de la neutralité fiscale⁵.

17. La Cour en a dès lors déduit que, dans l'exercice de ce pouvoir d'appréciation, les États membres doivent garantir que la déduction ne s'effectue que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, en veillant donc à ce que le calcul du prorata entre activités économiques et activités non économiques reflète objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités. Dans ce même cadre, les États membres sont néanmoins habilités à appliquer toute clé de répartition appropriée, telles que celles selon la nature de l'investissement ou selon la nature de l'opération (qui étaient mentionnées par la juridiction nationale à l'origine de l'affaire *Securenta*), sans être obligés de se limiter à une seule de ces méthodes⁶.

18. La Cour a confirmé ces appréciations aux points 42 et 47 de l'arrêt *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557), rappelant, en substance, que, indépendamment des modes de calcul choisis ou appliqués par les États membres, ces modes doivent refléter objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont respectivement aux activités économiques et aux activités non économiques.

19. Dans les présentes affaires, la juridiction de renvoi relève que le législateur allemand n'a, à ce jour, adopté aucune clé de répartition de la nature de celles évoquées par la Cour dans l'arrêt *Securenta*, ce qui entraînerait une grande insécurité juridique qu'il incomberait, à son avis, à la Cour de pallier.

20. Je considère que la Cour ne saurait souscrire à cette invitation tant pour des motifs liés au respect de la compétence résiduelle des États membres que pour des raisons pratiques afférentes à la diversité et à la complexité des situations factuelles qui n'autorisent aucunement la Cour à privilégier une méthode ou une clé de répartition sur une autre.

21. Pour des motifs analogues, le fait qu'un législateur national n'ait pas encore opté pour l'une ou l'autre méthode, mais ait préféré, comme le souligne la juridiction de renvoi ainsi que le gouvernement allemand dans ses observations écrites, laisser cette appréciation, en fonction des circonstances des cas d'espèce, aux assujettis et à l'administration fiscale, ne saurait pas non plus conduire la Cour à s'estimer habilitée à se substituer à ce législateur.

22. Il appartient en revanche aux juridictions nationales de vérifier si, en fonction des situations qui leur sont soumises, le ou les modes de calcul retenus soit par l'assujetti soit, le cas échéant, par l'administration fiscale nationale reflètent objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont respectivement aux activités économiques et aux activités non économiques de l'assujetti.

23. Dans les présentes affaires, il appartiendrait donc à la juridiction de renvoi de contrôler si l'application de la méthode que l'administration fiscale considère appropriée, à savoir, d'après les indications fournies par la juridiction de renvoi, la clé de répartition en fonction de la nature de l'investissement, satisfait à cet objectif.

4 — Voir, en ce sens, arrêt *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, point 33).

5 — *Idem* (points 34 à 36).

6 — *Ibidem* (points 37 et 38).

24. Je m'interroge toutefois sur la prémisse du raisonnement mené par la juridiction de renvoi en ce qu'elle considère que les deux sociétés holdings accomplissent pour partie des activités économiques et pour partie des activités non économiques.

25. Cette interrogation dépasse une simple question d'appréciation des faits des litiges au principal qui, bien entendu, dans le cadre de la coopération prévue à l'article 267 TFUE, relève exclusivement de la compétence de la juridiction de renvoi.

26. En effet, comme le font observer Larentia + Minerva et Marenavé, il y a lieu de se demander si l'immixtion des sociétés holdings dans la gestion des filiales ne devrait pas conduire, en application, notamment, des principes de l'arrêt *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495), à constater que de telles sociétés holdings exercent uniquement une activité économique, à l'exclusion donc de toute activité non économique. Il s'ensuivrait, selon ces parties, que la déduction de la TVA acquittée en amont sur les services fournis auxdites sociétés holdings dans le contexte de l'acquisition des participations dans leurs filiales serait, par conséquent, intégrale.

27. Dans sa jurisprudence relative au statut TVA des sociétés holdings, la Cour distingue deux cas de figure, selon que les sociétés holdings s'immiscent ou non dans la gestion de leurs filiales.

28. Les sociétés holdings relevant de la première catégorie sont celles dont l'objet unique consiste à détenir et à gérer des participations dans d'autres sociétés, sans fournir à ces dernières de prestation à titre onéreux et donc sans s'immiscer directement ou indirectement dans la gestion d'autres entreprises, autrement qu'en exerçant les droits qu'elles détiennent en qualité d'actionnaires.

29. Ces sociétés holdings n'ont pas la qualité d'assujetti à la TVA au sens de l'article 4 de la sixième directive et n'ont donc pas droit à déduction selon l'article 17 de cette directive. En effet, aux termes de la jurisprudence, la simple acquisition et la simple détention de parts sociales ne doivent pas être considérées comme des activités économiques au sens de la sixième directive conférant à leur auteur la qualité d'assujetti. La simple prise de participations financières dans d'autres entreprises ne constitue pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence parce que l'éventuel dividende, fruit de cette participation, résulte de la simple propriété du bien⁷.

30. La Cour juge itérativement cependant que «*il en va différemment* lorsque la participation est accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés où s'est opérée la prise de participations, sans préjudice des droits que détient l'auteur de ces participations en sa qualité d'actionnaire ou d'associé»⁸. En effet, poursuit la Cour, l'immixtion d'une société holding dans la gestion des sociétés dans lesquelles elle a pris des participations constitue une activité économique, au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive dans la mesure où elle implique la mise en œuvre de transactions soumises à la TVA en vertu de l'article 2 de cette directive, telles que la fourniture de services administratifs, financiers, commerciaux et techniques par la société holding à ses filiales⁹.

31. Comme cela ressort de la typologie des sociétés holdings dressée par la juridiction de renvoi, de telles sociétés holdings sont désignées comme des sociétés holdings dites «de direction».

7 — Voir, notamment, arrêts *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, point 19) et *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, point 32).

8 — Voir, notamment, arrêts *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, point 14); *Floridiene et Berginvest* (C-142/99, EU:C:2000:623, point 18); *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, point 20); *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, point 30), ainsi que *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, point 33) (italique ajouté par mes soins).

9 — Arrêts *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, point 22) et *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, point 34).

32. Il n'est pas contesté que, en l'occurrence, les deux sociétés holdings en cause dans les litiges au principal relèvent de cette seconde catégorie et qu'elles sont donc assujetties à la TVA pour les prestations qu'elles fournissent à titre onéreux au profit de leurs filiales.

33. La juridiction de renvoi admet d'ailleurs que ces sociétés holdings ont droit à déduction de la TVA ayant grevé en amont les services qu'elles ont acquis auprès d'entreprises tierces dans le cadre des opérations en capital dans leurs filiales. De l'avis de la juridiction de renvoi, cette déduction ne serait toutefois que partielle. En effet, les prestations dont auraient bénéficié les sociétés holdings dans le cadre de l'acquisition de capitaux auraient servi avant tout à une activité non économique des sociétés holdings, à savoir l'acquisition et la détention non imposables de leurs participations respectives dans le capital de leurs filiales.

34. À cet égard, je relève tout d'abord que la juridiction de renvoi n'indique pas que lesdites prestations auraient été affectées à la simple détention de participations dans d'autres filiales dans la gestion desquelles les sociétés holdings ne s'immisceraient pas, activité qui ne saurait être considérée comme économique et donc qui impliquerait en effet l'obligation de ventiler la TVA acquittée en amont entre les activités économiques et non économiques de ces sociétés holdings.

35. Ensuite, j'estime que la logique sur laquelle repose la jurisprudence de la Cour concernant la dichotomie entre les sociétés holdings s'immisçant ou, au contraire, ne s'immisçant pas dans la gestion de leurs filiales emporte des conséquences sur l'affectation des frais liés aux opérations en capital réalisées en amont par les sociétés holdings à leur activité économique en aval.

36. En effet, dans l'arrêt *Cibo Participations*, qui concernait une situation analogue aux litiges au principal, la Cour a jugé que les dépenses exposées par une société holding, s'immisçant dans la gestion d'une filiale pour les différents services qu'elle a acquis dans le cadre d'une prise de participation dans cette filiale, font partie des frais généraux de l'assujetti et sont, *en tant que tels*, des éléments constitutifs du prix de ses produits. Ces services entretiennent donc en principe un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de la société holding¹⁰.

37. Puisque la Cour ne pouvait ignorer que, par sa nature même, une telle société holding gèrerait également des participations n'impliquant pas une activité économique, l'approche retenue dans cet arrêt implique, d'une part, que les frais exposés par la société holding en vue de la prise de participations dans ses filiales sont uniquement rattachés à l'activité économique de la société holding et non pas, même partiellement, à son activité non économique consistant à gérer les participations et, d'autre part, que la société holding est en principe autorisée à déduire la totalité de la TVA acquittée sur les opérations en amont.

38. Cette appréciation est confirmée par le point 34 du même arrêt *Cibo Participations* dans lequel la Cour se réfère au système de déduction prévue à l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive dont l'application ne concerne que la ventilation de la TVA se rapportant à des opérations en amont utilisées pour effectuer à la fois des opérations économiques ouvrant droit à déduction et d'autres n'y ouvrant pas droit, TVA qui grève, partant, des dépenses se rattachant exclusivement à des activités économiques¹¹.

39. Les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportés par une société holding qui s'immisce dans leur gestion au sens de la jurisprudence de la Cour sont donc affectés à l'activité économique de cette société holding. Par conséquent, la TVA acquittée sur ces frais fera l'objet d'une déduction intégrale, en application de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, à moins que

10 — Arrêt *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, point 33). Voir également, notamment, arrêt *SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, point 58).

11 — Voir, en ce sens, arrêt *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, point 33) ainsi que mes conclusions dans l'affaire *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, point 79). Voir, également, arrêt *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, point 40).

les opérations économiques réalisées en aval ne soient exonérées de la TVA en vertu de la sixième directive, auquel cas le droit à déduction se fera selon la méthode du prorata, telle que prévue à l'article 17, paragraphe 5, de cette même directive¹². Telle est, à mes yeux, l'interprétation qu'il y a lieu de retenir de l'arrêt *Cibo Participations*.

40. Une telle analyse est parfaitement susceptible de s'étendre aux frais liés non pas à des prises de participations dans des filiales, mais à d'autres opérations en capital réalisées par une société holding de direction, telle que l'augmentation de son capital social, par émission d'actions, servant, in fine, à financer l'acquisition et l'exploitation de navires de mer, comme cela semble être le cas dans l'affaire C-109/14.

41. En effet, la Cour a déjà reconnu dans l'arrêt *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320) qu'une émission d'actions ne relève pas, per se, du champ d'application de la sixième directive mais peut être réalisée par une société en vue de renforcer son capital au profit de son activité économique en général, ce qui implique que les coûts des prestations acquises par cette société dans le cadre de l'opération concernée font partie de ses frais généraux et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix de ses produits, puisque de telles prestations entretiennent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti¹³.

42. Le fait que, dans le litige à l'origine de l'affaire C-109/14, l'émission d'actions ait été réalisée par une société holding de direction et non par une société, telle que *Kretztechnik*, qui n'exerçait qu'une activité économique ne me paraît pas devoir emporter de conséquences différentes sur le droit à déduction en principe intégrale de la TVA acquittée en amont, eu égard aux enseignements de l'arrêt *Cibo Participations*.

43. En tout état de cause, ni la juridiction de renvoi ni les parties intéressées à la présente procédure n'ont suggéré qu'il y aurait lieu de distinguer le traitement fiscal des frais encourus par une société holding de direction selon qu'ils sont liés à des prises de participations ou à d'autres opérations en capital.

44. Eu égard à ces considérations, j'estime que la première question préjudicielle devrait recevoir la réponse suivante: les frais liés à des opérations en capital supportés par une société holding qui s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ses filiales entretiennent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de cette société holding. Il n'y a donc pas lieu de procéder à une ventilation de la TVA acquittée en amont sur ces frais entre les activités économiques et non économiques. Si la société holding effectue des opérations qui sont soumises à la TVA et des opérations qui en sont exonérées, le droit à déduction de la TVA acquittée en amont sera calculé selon la méthode du prorata, telle que prévue à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive.

B – *Sur la deuxième question préjudicielle*

45. Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi se demande, en substance, si l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive prévoyant la faculté pour les États membres d'assimiler plusieurs personnes à un seul assujetti à la TVA s'oppose à une réglementation nationale qui, d'une part, limite aux seules personnes morales la possibilité d'être intégrées à l'entreprise d'un autre assujetti (l'organe dit «faïtier») et, d'autre part, exige que ces personnes morales soient intégrées à l'entreprise de l'organe faïtier sur les plans financier, économique et de l'organisation, à savoir dans le sens d'une hiérarchisation des rapports.

12 — Les modalités selon lesquelles le calcul de ce prorata doit être effectué relèvent de la sphère d'application des législations nationales des États membres: voir, à cet égard, arrêt *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541, points 30 et 31).

13 — Voir arrêt *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, point 36).

46. Il résulte du libellé de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive que ce dernier permet à chaque État membre de considérer plusieurs personnes comme un seul assujetti lorsque celles-ci sont établies sur le territoire de ce même État membre et que, bien qu'elles soient indépendantes du point de vue juridique, elles sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation¹⁴.

47. Cette disposition a donc ancré dans la législation de l'Union le concept de groupement TVA dont l'objectif, ainsi que l'indique l'exposé des motifs de la proposition de sixième directive¹⁵, est de permettre aux États membres soit dans un souci de simplification administrative, soit pour éviter certains abus, de ne pas considérer comme distincts les assujettis dont l'indépendance est purement juridique¹⁶.

48. En pratique, puisque le groupement TVA est considéré comme un seul assujetti, les entités qui le forment cessent de souscrire séparément des déclarations de TVA et d'être identifiées, dans et hors de leur groupement, comme des assujettis¹⁷.

49. Il s'ensuit que les opérations internes au groupement TVA, c'est-à-dire les opérations effectuées à titre onéreux entre les entités composant ce groupement, n'existent pas, en principe, aux fins de la TVA. Le droit à déduction de la TVA acquittée en amont est donc déterminé non pas sur la base des opérations entre les membres du groupement, mais uniquement sur le fondement des opérations effectuées par le groupement en faveur de tiers¹⁸.

50. En l'occurrence, si la juridiction de renvoi n'émet aucun doute quant au fait que la République fédérale d'Allemagne ait opté pour la faculté offerte par l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, ce qui a d'ailleurs été confirmé par le gouvernement allemand dans ses observations écrites, elle se demande si les sociétés holdings et leurs filiales respectives seraient susceptibles d'obtenir le statut de groupement TVA de façon à octroyer à ce dernier, eu égard aux opérations à titre onéreux effectuées entre les filiales et des entreprises tierces, le bénéfice de la déduction intégrale de la TVA acquittée en amont liées aux opérations de capital effectuées par les sociétés holdings.

51. Si le bénéfice d'une telle déduction intégrale n'est déjà pas à exclure au vu de la réponse que je propose de donner à la première question préjudicielle, à ce stade du raisonnement, deux constats s'imposent.

52. D'une part, les situations factuelles à l'origine de chacune des deux premières questions préjudicielles s'excluent mutuellement. En d'autres termes, soit un groupement TVA existe ou n'existe pas. En aucun cas une société holding s'imisçant dans la gestion de ses filiales ne peut bénéficier d'un droit à déduction de la TVA acquittée en amont sur des frais liés à des opérations en capital dans ses filiales et prétendre dans le même temps constituer un groupement TVA avec lesdites filiales, au sein duquel, comme je l'ai déjà indiqué, les opérations sont hors champ de la TVA.

14 — À noter que cette disposition a été, par la suite, reprise dans des termes analogues dans l'article 11 de la directive 2006/112/CE.

15 — Proposition de sixième directive 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 [COM(73) 950 du 20 juin 1973].

16 — Voir en ce sens, notamment, arrêts *Commission/Irlande* (C-85/11, EU:C:2013:217, point 47) et *Commission/Suède* (C-480/10, EU:C:2013:263, point 37).

17 — Voir, en ce sens, arrêts *Ampliscientifica et Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, point 19) et *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, point 29).

18 — Voir aussi, en ce sens, 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, 2 juillet 2009, p. 11]. Il importe de préciser que les opérations effectuées entre un membre du groupement et un tiers sont attribuables au groupement lui-même: voir arrêt *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, point 29).

53. D'autre part, il ressort des indications contenues dans la décision de renvoi que la problématique liée à l'octroi du statut de groupement TVA n'a été soulevée pour la première fois que devant la juridiction de renvoi, laquelle statue en dernier ressort au stade de la «Revision». L'administration fiscale, pas plus que les juridictions de rang inférieur à la juridiction de renvoi, n'ont donc été en mesure de se prononcer préalablement sur le bénéfice de ce statut à accorder à Larentia + Minerva ainsi qu'à Marenave et leurs filiales respectives.

54. Ces constats seraient susceptibles de laisser penser que l'interprétation de la sixième directive sollicitée dans la deuxième question préjudicielle est, en définitive, dépourvue de lien avec la réalité des litiges au principal ou revêt un caractère hypothétique de sorte que cette question (ainsi d'ailleurs que la troisième question qui lui est intimement liée) devrait être déclarée irrecevable¹⁹. Des doutes en ce sens ont d'ailleurs été émis par l'Irlande tant dans ses observations écrites qu'à l'audience devant la Cour.

55. Malgré ces circonstances, j'estime néanmoins qu'il n'est pas inutile de répondre au fond à la présente question préjudicielle. En effet, ainsi que le suggère la juridiction de renvoi et comme le gouvernement allemand l'a confirmé à l'audience, la satisfaction des conditions d'éligibilité au statut de groupement TVA ou d'unité fiscale revêt un caractère objectif et peut être constaté, en droit allemand, par toute juridiction indépendamment d'une demande en ce sens. Dès lors, la question de savoir si les restrictions à l'éligibilité à un tel groupement prévues par la législation allemande sont compatibles avec l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive présente un intérêt pour la solution des litiges au principal puisque, si ces restrictions pouvaient être écartées, le droit à déduction intégrale de la TVA acquittée en amont serait susceptible d'être reconnu.

56. Quant au fond donc, la sollicitation de la juridiction de renvoi porte sur deux points. En premier lieu et en substance, il s'agit de savoir si l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive s'oppose à ce qu'un État membre limite la constitution de groupements TVA à des entités dotées d'une personnalité morale, à l'exclusion, par conséquent, des sociétés de personnes, à l'instar des filiales, constituées sous forme de sociétés en commandite, des deux sociétés holdings en cause dans les litiges au principal. En second lieu, la juridiction de renvoi s'interroge sur la possibilité pour un État membre d'exiger que les rapports qui unissent les membres du groupement TVA soient des rapports de type hiérarchique par lesquels les entités «subordonnées» sont intégrées à l'organe faitier.

1. Sur la condition liée à la personnalité morale des membres du groupement TVA

57. Selon le droit allemand, l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz, ci-après l'«UStG»), énonce que l'activité professionnelle, industrielle ou commerciale n'est pas exercée à titre indépendant lorsque l'architecture globale des liens effectifs montre qu'une personne morale est intégrée sur les plans financier, économique et de l'organisation à l'entreprise de l'organe faitier.

58. Tandis qu'il ressort de la décision de renvoi que des sociétés de personnes peuvent, en droit allemand, constituer l'organe faitier de l'unité fiscale, en revanche, de telles sociétés de personnes, en particulier les sociétés en commandite, parce que dépourvues de personnalité morale, ne pourraient pas être organiquement dépendantes et seraient insusceptibles, par conséquent, de participer au groupement TVA tel qu'il existe en Allemagne.

59. À mon sens, ainsi que l'ont fait valoir à juste titre l'Irlande et la Commission, rien dans la sixième directive ne permet d'exclure les sociétés de personnes de la participation à un groupement TVA.

19 — Voir, notamment, sur la jurisprudence concernant l'irrecevabilité de questions préjudicielles dépourvues de rapport avec la réalité des litiges ou de nature hypothétique: arrêt *Unió de Pagesos de Catalunya* (C-197/10, EU:C:2011:590, point 17 et jurisprudence citée).

60. Cette appréciation découle déjà du libellé de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive qui mentionne que peuvent être considérées comme un seul assujetti les «personnes» de manière tout à fait générique, ce qui contraste, comme l'a relevé tout à fait pertinemment l'avocat général Jääskinen dans ses conclusions dans l'affaire Commission/Irlande (C-85/11, EU:C:2012:753, points 30 et 31), avec le cadre juridique résultant de la deuxième directive TVA²⁰. La Cour en a déduit que le libellé de l'article 11 de la directive 2006/112, qui a repris dans des termes similaires la formulation de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, ne s'opposait pas à ce qu'un État membre prévoie que des personnes non assujetties à titre individuel puissent être incluses dans un groupement TVA²¹. Dans une autre affaire, la Cour a également précisé, certes de manière incidente, que l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive s'adresse aux «personnes, notamment [aux] sociétés»²².

61. Cette jurisprudence implique que la portée de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive n'est pas limitée à une forme particulière de société ni à ce que les entités membres d'un groupement TVA jouissent de la personnalité morale.

62. Au demeurant, contrairement à l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, certaines dispositions de cette dernière, comme ses articles 28 bis à 28 quater, visent uniquement les «personnes morales», ce qui signifie également que le législateur de l'Union n'a pas entendu limiter la portée du premier article aux entités dotées d'une personnalité morale.

63. J'estime donc que le champ d'application *ratione personae* de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive s'étend à toutes les personnes.

64. Cette affirmation ne permet cependant pas de résoudre la première branche de la deuxième question préjudicielle soumise à la Cour par la juridiction de renvoi.

65. Sa résolution présuppose, au préalable, d'apprécier si la sixième directive s'oppose à ce qu'un État membre limite la portée de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa de ladite directive, dans le cadre de l'exercice de la faculté qui lui est reconnue d'admettre sur son territoire la constitution de groupements TVA. En d'autres termes, il s'agit de déterminer si les États membres conservent une certaine marge d'appréciation quant aux «personnes» qu'ils considèrent pouvoir admettre au bénéfice de la participation à des groupements TVA sur leur territoire.

66. Au vu de la jurisprudence, cette interrogation appelle, à mon sens, une réponse nuancée.

67. Il est vrai que la Cour a déjà jugé à propos de l'article 11, premier alinéa, de la directive 2006/112, qui a repris le texte de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, que, selon son libellé, cet article ne soumet pas son application à d'autres conditions que celles qui sont énumérées²³. Dans les arrêts Commission/Suède (C-480/10, EU:C:2013:263, point 35) et Commission/Finlande (C-74/11, EU:C:2013:266, point 63), la Cour a précisé que cette disposition ne prévoyait pas non plus la possibilité, pour les États membres, d'imposer d'autres conditions aux opérateurs économiques pour pouvoir constituer un groupement TVA, telle que celle d'exercer un certain type d'activité ou de relever d'un secteur d'activité déterminé.

20 — Deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 71, p. 1303).

21 — Arrêt Commission/Irlande (C-85/11, EU:C:2013:217, points 38 à 41). Voir, également, arrêts Commission/Pays-Bas (C-65/11, EU:C:2013:265, points 35 à 39); Commission/Finlande (C-74/11, EU:C:2013:266, points 30 à 34); Commission/Royaume-Uni (C-86/11, EU:C:2013:267, points 33 à 37), et Commission/Danemark (C-95/11, EU:C:2013:268, points 34 à 38).

22 — Arrêt *Ampliscientifica et Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, point 19).

23 — Voir, notamment, arrêts Commission/Irlande (C-85/11, EU:C:2013:217, point 36) et Commission/Suède (C-480/10, EU:C:2013:263, point 35).

68. Le régime prévu à l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive (et désormais celui de l'article 11, premier alinéa, de la directive 2006/112) pourrait donc apparaître comme n'accordant aucune marge d'appréciation aux États membres.

69. Cependant, toujours dans ces arrêts, la Cour a reconnu, non plus en référence au libellé de la disposition en cause, mais sur le fondement de ses objectifs, la possibilité pour les États membres de restreindre l'application du régime prévu à l'article 11 de la directive 2006/112, dans le respect du droit de l'Union²⁴. C'est en application de ce constat que la Cour a été amenée à rejeter les manquements reprochés au Royaume de Suède et à la République de Finlande, en relevant que la Commission n'avait pas démontré que la limitation aux entreprises du secteur financier et des assurances de l'application du régime du groupement TVA dans ces deux États membres, motivée par le dessein de faire obstacle à la fraude et à l'évasion fiscales mentionnées à l'article 11, second alinéa, de la directive 2006/112, était contraire au droit de l'Union²⁵.

70. Étant susceptible, selon moi, d'être transposée à la sixième directive, cette jurisprudence paraît donc reconnaître une marge d'appréciation des États membres dans l'exercice de la faculté prévue à son article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, marge d'appréciation toutefois encadrée par la poursuite des objectifs visés par l'article 4, paragraphe 4, de cette directive, dans le respect du droit de l'Union.

71. En pratique, les restrictions au régime prévu à l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive doivent donc, à mon sens, être nécessaires et adéquates à l'objectif, déjà mentionné, de la prévention des pratiques ou des comportements abusifs ou à ceux de la lutte contre la fraude ou l'évasion fiscales, dans le respect du droit de l'Union, à savoir notamment, du principe de neutralité fiscale, lequel constitue un principe fondamental du système commun de TVA²⁶.

72. En l'occurrence, pour être considérée comme légitime, l'exclusion des sociétés de personnes de la participation à un groupement TVA doit pouvoir être justifiée sur la base des objectifs poursuivis par l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive tout en respectant le principe de neutralité fiscale.

73. S'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier ces points, il importe d'observer que cette dernière a déjà précisé, en substance, dans sa demande de renvoi préjudiciel, d'une part, ne pas apercevoir un lien entre l'exigence, posée par l'article 2, paragraphe 2, point 2, de l'UStG, selon laquelle tous les membres d'un groupement TVA doivent être dotés de la personnalité morale et la poursuite des objectifs visés par l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive et, d'autre part, que cette exigence pourrait méconnaître le principe de neutralité fiscale en ce qu'elle se fonde sur la seule forme juridique pour exclure certaines entités du bénéfice de la participation à un groupement TVA.

74. Je partage ce point de vue.

75. Il y a lieu cependant d'ajouter les deux remarques suivantes.

76. Premièrement, quant aux objectifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales qui figurent désormais, comme cela a été mis en exergue, à l'article 11, second alinéa, de la directive 2006/112, il y a lieu de préciser que ce n'est qu'à compter de l'adoption de la directive 2006/69/CE du 24 juillet 2006²⁷ que le législateur de l'Union a introduit un troisième alinéa à l'article 4, paragraphe 4, de la

24 — Arrêts Commission/Suède (C-480/10, EU:C:2013:263, point 38) et Commission/Finlande (C-74/11, EU:C:2013:266, point 66).

25 — Arrêts Commission/Suède (C-480/10, EU:C:2013:263, points 39 et 40) et Commission/Finlande (C-74/11, EU:C:2013:266, points 67 et 68).

26 — Sur le caractère fondamental de ce principe, voir, notamment, arrêts Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 59) ainsi que Amplificientifica et Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, point 25). Sur les limites posées par le principe de neutralité au recours par les États membres de mesures poursuivant des objectifs de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, voir, notamment, arrêt Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, point 26 et jurisprudence citée).

27 — Directive 2006/69/CE du Conseil, du 24 juillet 2006, modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne certaines mesures visant à simplifier la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et abrogeant certaines décisions accordant des dérogations (JO L 221, p. 9).

sixième directive admettant explicitement que les États membres qui ont usé de la faculté d'autoriser la constitution de groupements TVA sur leur territoire puissent «prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de [l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive] rende la fraude et l'évasion fiscales possibles».

77. Or, à tout le moins s'agissant de l'affaire C-108/14, l'exercice fiscal en cause est celui de l'année 2005, soit une date bien antérieure à celle de l'adoption de la directive 2006/69 et de son entrée en vigueur.

78. Néanmoins, je ne crois pas que cette circonstance signifie que, préalablement à l'entrée en vigueur de la directive 2006/69, les États membres étaient privés de la possibilité d'adopter des mesures poursuivant de tels objectifs dans le cadre de l'exercice de la faculté que leur offrait l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive.

79. En effet, ainsi que la Commission et le gouvernement du Royaume-Uni l'ont fait valoir à juste titre dans leurs observations écrites, la Cour a souligné à maintes occasions que, entre autres, la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales constituait un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive²⁸, y compris dans des contextes où les autorités fiscales nationales ne pouvaient se prévaloir d'aucune habilitation expresse de la part du législateur de l'Union qui aurait figuré dans des dispositions précises de cette directive²⁹.

80. Toutefois, à l'instar de la juridiction de renvoi ainsi que de la Commission, je peine à percevoir en quoi une distinction en fonction de la forme juridique ou de l'existence ou non de la personnalité morale des entreprises serait nécessaire et appropriée pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

81. Deuxièmement, une telle distinction se heurte également, à mon sens, au principe de neutralité fiscale dès lors que des entités qui sont, à titre individuel, comme l'a admis le gouvernement allemand à l'audience, pleinement soumises à la TVA ne peuvent participer à un groupement TVA uniquement en raison de la forme juridique particulière qu'elles revêtent.

82. Il importe à cet égard de rappeler que le recours au groupement TVA peut présenter des avantages de trésorerie pour ses membres puisque les opérations internes au groupement, qui seraient en principe soumises à la TVA, sont hors champ d'application de cette taxe.³⁰ Or, priver de ces avantages des opérateurs économiques en raison de la forme juridique au moyen de laquelle un de ces opérateurs exerce son activité revient à traiter différemment des opérations analogues qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, en faisant abstraction du fait que la caractéristique de l'assujetti à la TVA est justement l'activité économique et non pas la forme juridique³¹.

83. Le mécanisme du groupement TVA doit promouvoir la neutralité fiscale en reflétant la réalité économique. Il ne doit pas conduire, selon moi, à créer des distinctions artificielles en fonction de la forme juridique que revêtent les opérateurs économiques pour exercer leur activité.

28 — Voir, notamment, arrêts *Gemeente Leusden et Holin Groep* (C-487/01 et C-7/02, EU:C:2004:263, point 76); *Halifax e.a.* (C-255/02, EU:C:2006:121, point 71); *Kittel et Recolta Recycling* (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446); *Amplificientifica et Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, point 29) ainsi que *R.* (C-285/09, EU:C:2010:742, point 36).

29 — Voir, en particulier, arrêt *Halifax e.a.* (C-255/02, EU:C:2006:121) qui portait sur l'évasion fiscale et les pratiques abusives et arrêt *Kittel et Recolta Recycling* (C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446) qui portait sur la fraude fiscale.

30 — Voir, en ce sens, Communication de la Commission, précitée, p. 11 et conclusions de l'avocat général Jääskinen dans l'affaire *Commission/Irlande* (C-85/11, EU:C:2012:753, point 45).

31 — La Cour a déjà constaté dans des circonstances liées au champ d'application des exonérations à la TVA que la sixième directive s'opposait à des distinctions fondées uniquement sur la forme juridique au moyen de laquelle les assujettis exercent leurs activités: voir, à cet égard, arrêts *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, point 20); *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, point 30); *Linneweber et Akritidis* (C-453/02 et C-462/02, EU:C:2005:92, point 25), ainsi que *Canterbury Hockey Club et Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, points 30 et 31).

84. Je propose donc de répondre à la première branche de la deuxième question préjudicielle en ce sens que l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive s'oppose à ce qu'un État membre, en exerçant la faculté qu'offre cette disposition, subordonne la constitution d'un groupement TVA à la condition que tous les membres de ce groupement jouissent d'une personnalité morale, à moins que cette condition ne soit justifiée par la prévention des pratiques abusives ou la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, dans le respect du principe de neutralité fiscale, à charge pour la juridiction de renvoi de vérifier ce point.

2. Sur la nécessité pour les membres du groupement TVA d'entretenir des rapports de type hiérarchique

85. Comme cela a été indiqué, l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa de la sixième directive autorise à considérer comme un seul assujetti à la TVA les entités qui, bien qu'indépendantes du point de vue juridique, entretiennent des liens étroits sur les plans financier, économique et de l'organisation.

86. L'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase de l'UStG requiert que les entités soient intégrées sur les plans financier, économique et de l'organisation à l'entreprise de l'organe faitier.

87. Selon la juridiction de renvoi, l'intégration exigée par cette disposition suppose, conformément à la jurisprudence constante du Bundesfinanzhof, une hiérarchisation des rapports entre l'organe faitier et la société organiquement liée en tant que «personne subordonnée».

88. Selon les explications de la juridiction de renvoi, cette intégration existe sur le plan financier lorsque l'organe faitier détient dans la société organiquement liée une participation financière telle qu'elle lui permet d'imposer sa volonté par un vote majoritaire à l'assemblée des associés. Sur le plan économique, elle se caractérise par le fait que la société organiquement liée apparaît dans la structure de l'organe faitier, hiérarchiquement supérieur, comme une partie qui lui est propre. Enfin, sur le plan de l'organisation, la juridiction de renvoi fait observer que l'intégration suppose que l'organe faitier exerce, dans la gestion quotidienne, la faculté qu'il tire de l'intégration financière, en contrôlant le type et le mode de gestion de la société subordonnée ainsi qu'en faisant prévaloir sa volonté au sein de cette dernière.

89. La juridiction de renvoi n'indique cependant pas de manière précise sur quel(s) plan(s), financier, économique et/ou de l'organisation, les opérateurs économiques en cause dans les affaires au principal ne répondent pas à la condition d'intégration prévue à l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase de l'UStG, telle qu'interprétée par le Bundesfinanzhof. Ni les observations de Larentia + Minerva ni celles de Marenave ne permettent d'éclaircir vraiment cette question.

90. Cela étant, il est constant que les exigences posées par l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase de l'UStG vont au-delà de celles qui découlent de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa de la sixième directive. En effet, l'existence de liens «étroits» sur les plans financier, économique et de l'organisation n'impliquent ni nécessairement l'intégration d'un membre dans l'entreprise d'un autre membre du groupement TVA ni une hiérarchisation des rapports entre ces membres³². À l'audience devant la Cour, la Commission a d'ailleurs fait observer que, parmi les seize États membres ayant mis en œuvre la faculté prévue à l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, seuls quatre d'entre eux, dont la République fédérale d'Allemagne, requéraient de tels liens d'intégration et de subordination. De surcroît, comme Larentia + Minerva l'a mis en exergue dans ses observations écrites, en retenant, notamment dans l'arrêt Commission/ Irlande (C-85/11, EU:C:2013:217, point 47),

32 — À noter que l'emploi de l'adverbe «étroitement» à l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive pour qualifier les liens qui unissent les entités concernées s'est substitué à celui de «organiquement», utilisé auparavant, à tout le moins dans certaines versions linguistiques du texte, au point 2, quatrième alinéa, de l'annexe A de la deuxième directive, lequel interprétait l'article 4 de cette dernière. La précision apportée par le point 2, quatrième alinéa, de l'annexe A de la deuxième directive quant à la définition d'«assujetti» au sens de l'article 4 de la deuxième directive a été largement inspirée par le régime allemand de l'«Organschaft».

que la constitution d'un groupement TVA puisse être nécessaire afin d'éviter certains abus tels que, par exemple, la circonstance qu'une entreprise puisse être fractionnée artificiellement entre plusieurs assujettis dans le but de bénéficier d'un régime particulier, la Cour a implicitement admis, me semble-t-il, que le recours à des groupements TVA non hiérarchisés («Gleichordnungskonzerne») est possible au titre de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive.

91. La circonstance que, dans l'arrêt *Ampliscientifica et Amplifin* (C-162/07, EU:C:2008:301, point 19) la Cour ait fait état, de manière incidente, d'un lien de subordination entre les membres d'un groupement TVA ne saurait, à mon sens, utilement être invoqué en l'occurrence puisque la question qui lui était posée dans cette affaire ne portait aucunement sur ce point. Dans ses arrêts *Commission/Irlande* (C-85/11, EU:C:2013:217, point 43) et *Commission/Finlande* (C-74/11, EU:C:2013:266, point 36) notamment, la Cour a d'ailleurs écarté pour ce motif un argument exposé par la Commission tiré du même point de l'arrêt *Ampliscientifica et Amplifin*.

92. Ces considérations me conduisent également à rejeter l'argument exposé, en substance, par le gouvernement autrichien selon lequel l'existence d'un lien de subordination serait inhérent à la condition de «liens étroits» prévue à l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, puisque, selon le premier alinéa de ce paragraphe, ce serait précisément l'existence de tels liens de subordination entre les personnes physiques et leur employeur qui exclurait que celles-ci soient considérées comme des assujettis à la TVA.

93. Un tel argument ignore non seulement la différence textuelle qui existe entre les premier et deuxième alinéas de l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive, ce dernier n'employant justement pas l'expression «liens de subordination» mais bien celle, plus large, de «liens étroits», mais fait aussi abstraction du fait que la Cour a reconnu qu'un État membre est habilité à prévoir que des personnes non assujetties à la TVA puissent être membres de groupements TVA et que, par conséquent, le terme assujetti n'est pas synonyme de «personnes», au sens de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive.

94. Cela dit, il ressort des observations déposées par les parties intéressées qu'elles s'opposent, en définitive, sur la question de savoir si les exigences de l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase de l'UStG, telles qu'interprétées par la jurisprudence du Bundesfinanzhof, constituent des conditions supplémentaires à celles prévues à l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive (thèse en substance défendue par *Larentia + Minerva, Marenave*, l'Irlande ainsi que la Commission), ce qui impliquerait que ces conditions doivent être justifiées au regard des objectifs de prévention des abus ou de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, ou s'il s'agit simplement de précisions ou de concrétisations de la condition relative à l'existence de liens étroits sur les plans financier, économique et de l'organisation prévue à cet article, ce que soutiennent les gouvernements allemand, autrichien et du Royaume-Uni.

95. Si à première vue la réponse à cette alternative n'est pas aisée, l'argumentation développée par les premières parties intéressées paraît néanmoins plus conforme à la jurisprudence.

96. Dans les arrêts *Commission/Irlande* (C-85/11, EU:C:2013:217, point 36) et *Commission/Finlande* (C-74/11, EU:C:2013:266, point 29) notamment, la Cour a en effet qualifié d'«autre condition», c'est-à-dire de condition supplémentaire à celles de l'article 11, premier alinéa, de la directive 2006/112 (ayant repris les conditions de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive), une exigence selon laquelle les «personnes» visées par cette disposition devraient avoir, à titre individuel, la qualité d'assujetti. En d'autres termes, un État membre qui aurait transposé l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive en limitant le bénéfice du groupement TVA aux seules «personnes assujetties» aurait non pas précisé la portée de ce texte mais aurait introduit une condition supplémentaire à l'application de cette disposition.

97. Partant, dans la logique suivie par la Cour dans ces arrêts ainsi que dans l'arrêt Commission/Suède (C-480/10, EU:C:2013:263), si une telle condition supplémentaire n'est pas en soi incompatible avec l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, eu égard à la marge d'appréciation reconnue aux États membres, elle doit néanmoins être justifiée par la poursuite des objectifs de prévention des abus ou de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, dans le respect du droit de l'Union, tout particulièrement du principe de neutralité fiscale.

98. Il s'ensuit que la condition qui découle de l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase de l'UStG, selon laquelle les liens étroits sur les plans financier, économique et de l'organisation ne peuvent se réaliser qu'en présence d'une hiérarchisation des rapports entre les membres du groupement TVA, peut être compatible avec la sixième directive sous réserve qu'elle soit nécessaire et proportionnée à la poursuite des objectifs susmentionnés dans le respect notamment du principe de neutralité fiscale.

99. S'il revient à la juridiction de renvoi de vérifier si ces conditions sont satisfaites, je me demande toutefois si une mesure nationale qui exige une telle intensité de liens entre des personnes pour constituer un assujetti unique à la TVA ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre lesdits objectifs. En effet, exception faite de circonstances particulières propres à un État membre donné, qui n'ont cependant pas été mises en avant devant la Cour dans la présente procédure, il est difficile de comprendre, d'un point de vue général, les raisons pour lesquelles la poursuite des objectifs susmentionnés rendraient obligatoire une hiérarchisation des relations entre les membres d'un groupement TVA pour satisfaire à la condition afférente à l'existence de liens étroits sur les plans financier, économique et de l'organisation. Si l'existence d'une telle hiérarchisation entre les membres d'un groupement TVA est sans aucun doute une condition suffisante pour atteindre ces objectifs et satisfaire à la condition posée par l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, je doute cependant qu'elle soit strictement nécessaire.

100. Je suggère donc de répondre à la seconde branche de la deuxième question préjudicielle de la manière suivante: une législation nationale selon laquelle les liens étroits sur les plans financier, économique et de l'organisation, au sens de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, ne peuvent se réaliser qu'en présence d'une hiérarchisation des rapports entre les membres du groupement TVA, est susceptible d'être compatible avec cet article, sous réserve qu'elle soit nécessaire et proportionnée à la poursuite des objectifs de la prévention des pratiques abusives et de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, dans le respect du droit de l'Union, en particulier du principe de neutralité fiscale, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

C – Sur la troisième question préjudicielle

101. Par sa troisième question préjudicielle, la juridiction de renvoi s'interroge sur l'effet direct de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive dans le cas où celui-ci s'opposerait à une mesure nationale telle que celle prévue à l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase de l'UStG.

102. Si la Cour décide de suivre les propositions faites dans les présentes conclusions en réponse à la deuxième question préjudicielle, il n'est pas à exclure que, à la suite de l'examen que devra mener par la juridiction de renvoi, celle-ci puisse conclure à l'incompatibilité de l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase de l'UStG avec l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive. Partant, afin de donner une réponse utile à la juridiction de renvoi, j'estime qu'il convient de répondre à la troisième question qu'elle a déférée à la Cour.

103. Conformément à une jurisprudence constante, dans tous les cas où des dispositions de la sixième directive ou de la directive 2006/112 apparaissent comme étant, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, ces dispositions peuvent être invoquées, à défaut de mesures d'application prises dans les délais, à l'encontre de toute disposition nationale non conforme à ces directives, ou encore en tant qu'elles sont de nature à définir des droits que les particuliers sont en mesure de faire valoir à l'égard de l'État³³.

104. Il y a donc lieu de vérifier si l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive peut, du point de vue de son contenu, être considéré comme inconditionnel et suffisamment précis pour permettre à un particulier de s'en prévaloir devant les juridictions nationales en vue de s'opposer à l'application de la législation nationale qui serait incompatible avec cet article.

105. À cet égard, j'estime avant tout qu'objecter à la reconnaissance de l'effet direct de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, comme le font en particulier l'Irlande et le gouvernement autrichien, au seul motif que cet article se bornerait à conférer aux États membres la faculté d'admettre sur leur territoire la constitution de groupements TVA, n'empêche pas la conviction.

106. En effet, la Cour a déjà admis à plusieurs reprises qu'une disposition d'une directive qui offre une faculté de choix aux États membres n'exclut pas nécessairement que puisse être déterminé avec une précision suffisante, sur la base des seules dispositions de cette directive, le contenu des droits conférés aux particuliers³⁴.

107. De surcroît, l'existence d'une marge d'appréciation dans le chef des États membres pour la mise en œuvre des dispositions de la sixième directive n'a pas non plus été retenue par la Cour comme un élément conduisant en soi à la priver de la possibilité de reconnaître l'effet direct de certaines de ces dispositions³⁵.

108. En particulier, la Cour a jugé que, bien que les États membres disposent indéniablement d'une marge d'appréciation pour fixer les conditions de l'application de certaines exonérations prévues par la sixième directive, cette circonstance n'empêche pas les particuliers qui sont en mesure d'établir que leur situation fiscale relève effectivement de l'une des catégories d'exonération énoncées par cette directive de se fonder directement sur celle-ci, notamment pour le cas où, ayant exercé les compétences qui lui sont reconnues par ce texte, un État membre a adopté des dispositions nationales incompatibles avec cette directive, en particulier avec le principe de neutralité fiscale³⁶.

109. Partant, la circonstance selon laquelle, en exerçant la faculté que lui offre l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, la République fédérale d'Allemagne conserve une certaine marge d'appréciation n'implique pas nécessairement que les particuliers soient privés du droit d'invoquer directement les dispositions de cet article devant les juridictions nationales.

110. Au contraire, selon moi, une fois qu'un État membre a exercé la faculté accordée par l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, cet article confère à toutes les «personnes» la possibilité d'être considérées comme un seul assujetti et, partant, identifie les bénéficiaires de cette disposition sans équivoque et de manière inconditionnelle et suffisamment précise.

33 — Voir, notamment, arrêts Becker (8/81, EU:C:1982:7, point 25); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, point 51); Linneweber et Akritidis (C-453/02 et C-462/02, EU:C:2005:92, point 33), et MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, point 47).

34 — Voir arrêts Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, EU:C:2008:429, point 30); Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, point 61), et Balkan and Sea Properties et Provadinvest (C-621/10 et C-129/11, EU:C:2012:248, point 57).

35 — Voir, notamment, arrêt Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, point 31 et jurisprudence citée). Voir, également, arrêt MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, point 51 et jurisprudence citée).

36 — Voir arrêt Linneweber et Akritidis (C-453/02 et C-462/02, EU:C:2005:92, points 34 à 37). Voir, également, arrêt JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust et The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, point 61).

111. Le fait que, le cas échéant, cette disposition puisse comporter une réserve relative aux justifications fondées sur la prévention des pratiques abusives ou la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ne remet pas en cause ce constat, puisque de telles justifications, outre qu'elles ne sont pas soustraites au contrôle juridictionnel³⁷, sont aussi encouragées par la sixième directive et peuvent même être considérées comme des limites inhérentes à la portée des droits conférés aux particuliers par cette directive³⁸.

112. En revanche, la condition matérielle de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, selon laquelle les liens sur les plans financier, économique et de l'organisation entre plusieurs personnes doivent être «étroits» pour constituer un seul assujetti, doit indubitablement être précisée au niveau national. Si l'on se borne à faire état des liens étroits sur le plan financier, ceux-ci peuvent ainsi dépendre d'un pourcentage variable de détention de capital et/ou de droits de vote au sein d'une société ou de rapports contractuels particuliers entre les opérateurs économiques, telle l'existence de contrats de franchise³⁹. Ces critères ne sont cependant pas exclusifs. En tout état de cause, les États membres ayant opté pour la faculté prévue à l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive doivent donc concrètement préciser la condition matérielle qui y est posée, sans que, contrairement à la situation d'une exonération à la TVA qui peut être déterminée de manière objective sur le fondement de l'interprétation des dispositions de la sixième directive, il soit possible de cerner directement, dans le texte même de cet article, la portée précise des liens «étroits» qui y sont mentionnés.

113. Ce faisant, je considère que l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive ne produit pas d'effet direct.

114. Si la Cour partageait cette proposition, et dans la mesure où la juridiction de renvoi aura préalablement constaté l'incompatibilité de l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase de l'UStG avec l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, il restera alors à cette juridiction le soin de vérifier si le droit national est susceptible d'être interprété, dans toute la mesure du possible, de manière conforme au droit de l'Union⁴⁰.

115. À cet égard, il importe de faire remarquer que la Commission a signalé dans ses observations écrites qu'une juridiction fiscale allemande aurait tenté de donner une telle interprétation conforme en retenant que des sociétés de personnes «structurées de manière capitalistique», telles que les sociétés en commandite dans les affaires au principal, pourraient relever du champ d'application personnel de l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase de l'UStG⁴¹.

116. À tout le moins s'agissant des personnes susceptibles de participer à un groupement TVA, un tel exemple jurisprudentiel laisse augurer que l'interprétation conforme au droit de l'Union est bien envisageable, sans pour autant aboutir à une interprétation *contra legem*.

37 — Voir, par analogie, à propos de l'effet direct de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive, arrêt *Comune di Carpaneto Piacentino e.a.* (231/87 et 129/88, EU:C:1989:381, point 32). Voir également, dans un autre contexte, arrêt *Gavieiro Gavieiro et Iglesias Torres* (C-444/09 et C-456/09, EU:C:2010:819, point 81).

38 — Voir, en ce sens, arrêt *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e.a.* (C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, points 57 à 59).

39 — Dans sa communication précitée (p. 9), la Commission propose de déduire l'existence de liens étroits sur le plan financier, de la détention d'au moins 50 % du capital ou de droits de vote d'une société ou de l'existence de contrats de franchise. À noter que, certains États membres admettent l'existence de tels liens sur le plan financier dès lors qu'une société détient au moins 10 % du capital social d'une autre société.

40 — Voir, notamment, arrêt *Pfeiffer e.a.* (C-397/01 à C-403/01, EU:C:2004:584, points 108 à 114).

41 — Voir point 34 des observations écrites de la Commission qui se réfère au jugement du *Finanzgericht München*, du 13 mars 2013, sous la référence 3 K 235/10.

117. Quant à la condition relative à l'intégration de la société membre dans l'organe faitier du groupement TVA à laquelle est soumise l'application de l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase de l'UStG, comme je l'ai déjà mis en exergue, il ressort de la décision de renvoi que c'est essentiellement par voie prétorienne que cette condition a été interprétée en droit allemand comme exigeant une hiérarchisation des rapports entre les membres du groupement TVA.

118. Hormis la question de la personnalité morale précédemment abordée, comme cela a déjà été indiqué également, les éléments fournis par la juridiction de renvoi ne permettent pas de déterminer les motifs pour lesquels les opérateurs économiques en cause dans les affaires au principal ne satisferaient pas à la condition prévue à l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase de l'UStG, telle qu'interprétée par le Bundesfinanzhof.

119. En tout état de cause, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, dans les affaires au principal, si la condition d'intégration prévue à l'article 2, paragraphe 2, point 2, première phrase de l'UStG peut être interprétée, dans toute la mesure du possible, en ce sens qu'elle autorise à ce que des entreprises qui nourrissent des liens étroits entre elles du point de vue financier, économique et de l'organisation, au sens de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, puissent bénéficier du statut de groupement TVA, sans nécessairement entretenir un lien de subordination ou des rapports de type hiérarchie.

120. Partant, je suggère de répondre à la troisième question préjudicielle en ce sens qu'un assujetti ne peut pas invoquer directement l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive et qu'il appartient cependant à la juridiction de renvoi d'interpréter, dans toute la mesure du possible, sa législation nationale en conformité avec la sixième directive.

III – Conclusion

121. Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, je propose de répondre aux questions préjudicielles posées par le Bundesfinanzhof comme suit:

- 1) Les frais liés à des opérations en capital supportés par une société holding qui s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ses filiales entretiennent un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de cette société holding. Il n'y a donc pas lieu de procéder à une ventilation de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont sur ces frais entre les activités économiques et non économiques de la société holding. Si la société holding effectue des opérations qui sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée et des opérations qui en sont exonérées, le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont sera calculé selon la méthode du prorata, telle que prévue à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relative aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de la taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme.
- 2) L'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive 77/388 s'oppose à ce qu'un État membre, en exerçant la faculté qu'offre cette disposition, subordonne la constitution d'un groupement TVA à la condition que tous les membres de ce groupement jouissent d'une personnalité morale, à moins que cette condition ne soit justifiée par la prévention des pratiques abusives ou la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, dans le respect du droit de l'Union, en particulier du principe de neutralité fiscale, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Une législation nationale selon laquelle les liens étroits sur les plans financier, économique et de l'organisation, au sens de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive 77/388, ne peuvent se réaliser qu'en présence d'une hiérarchisation des rapports entre

les membres du groupement TVA, est susceptible d'être compatible avec cet article, sous réserve qu'elle soit nécessaire et proportionnée à la poursuite des objectifs de la prévention des pratiques abusives et de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, dans le respect du droit de l'Union, en particulier du principe de neutralité fiscale, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

- 3) Un assujetti ne peut pas invoquer directement l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive 77/388. Il appartient cependant à la juridiction de renvoi d'interpréter, dans toute la mesure du possible, sa législation nationale en conformité avec ladite disposition de la sixième directive.