ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)
20 juin 1991 *

Dans l'affaire C-60/90,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le gerechtshof d'Arnhem et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Polysar Investments Netherlands BV

et

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Arnhem,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 4, de l'article 13, partie B, sous d), point 5, et de l'article 17 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1),

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. G. F. Mancini, président de chambre, T. F. O'Higgins, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler et P. J. G. Kapteyn, juges,

avocat général: M. W. Van Gerven
greffier: M. J. A. Pompe, greffier adjoint

considérant les observations écrites présentées:

— pour Polysar BV, par Me N. R. Jansen, Belastingadviseur,

* Langue de procédure: le néerlandais.

— pour le gouvernement néerlandais, par M. B. R. Bot, secrétaire général au ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement français, par M. Philippe Pouzoulet, sous-directeur des affaires juridiques, en qualité d'agent, assisté de M. Géraud de Bergues, secrétaire adjoint principal des Affaires étrangères, en qualité d'agent suppléant,

— pour la Commission des Communautés européennes par MM. Johannes Føns Buhl, conseiller juridique à la Commission, et Berend Jan Drijber, membre du service juridique, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Polysar BV, du gouvernement néerlandais, représenté par M. T. Heukels, en qualité d'agent, et de la Commission, à l'audience du 5 mars 1991,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 24 avril 1991,

rend le présent

Arrêt

1 Par décision du 30 janvier 1990, parvenue à la Cour le 12 mars suivant, le gerechtshof d'Arnhem a posé, en application de l'article 177 du traité CEE, plusieurs questions préjudicielles portant sur l'interprétation des articles 4, 13, partie B, sous d), point 5, et 17 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après « sixième directive »), en vue d'obtenir des précisions sur les notions d'assujetti et de droit à déduction, au sens de cette directive, à propos des sociétés holdings.

2 Ces questions ont été posées dans le cadre d'un litige qui oppose la société de droit néerlandais Polysar Investments Netherlands BV (ci-après « Polysar BV ») à l'inspecteur des douanes et accises d'Arnhem, à propos d'un avis de redressement de la taxe sur le chiffre d'affaires adressé à Polysar BV.

3 Aux termes de l'article 4, paragraphes 1, 2 et 4, de la sixième directive:

« 1) Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2) Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services ... Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

3) ...

4) ... chaque État membre a la faculté de considérer comme un seul assujetti les personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique, mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. »

4 En conformité avec l'article 13, partie B, les États membres exonèrent de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA ») certaines activités, parmi lesquelles figurent, notamment, en vertu de cet article, sous d), point 5:

« 5) Les opérations, y compris la négociation, mais à l'exception de la garde et de la gestion, portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres, à l'exclusion:

— des titres représentatifs de marchandises;

— des droits ou titres visés à l'article 5, paragraphe 3. »

5 Selon les dispositions de l'article 17, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive, les États membres accordent à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la TVA dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins

« de ses opérations exonérées conformément à l'article 13, partie B, sous a) et d), points 1 à 5, lorsque le preneur est établi en dehors de la Communauté ou lorsque ces opérations sont directement liées à des biens qui sont destinés à être exportés vers un pays en dehors de la Communauté ».

6 Il ressort du dossier que Polysar BV fait partie du groupe mondial Polysar. Elle détient des parts dans différentes sociétés étrangères, reçoit chaque année des dividendes et paie régulièrement des dividendes à la société Polysar Holding Ltd, établie au Canada, qui détient 100 % de son capital social. Polysar BV n'exerce pas d'activité commerciale. Pour la période allant du 1er janvier 1981 au 31 décembre 1985, Polysar BV a acquitté, pour divers services qui lui ont été rendus, un certain montant de TVA dont elle a obtenu le remboursement. L'inspecteur des douanes et accises d'Arnhem, contestant à Polysar BV, sur la base de la sixième directive, le droit à déduction de la TVA acquittée, a émis un avis de redressement pour récupérer ce montant.

7 Après avoir émis sans succès une réclamation contre l'avis de redressement, Polysar BV a introduit un recours devant le gerechtshof d'Arnhem, qui a décidé de surseoir à statuer et de saisir la Cour des questions préjudicielles suivantes:

« 1) a) Une société holding qui n'exerce pas d'autres activités que celles qui sont liées à la détention d'actions dans des filiales doit-elle être considérée comme un assujetti au sens des articles 4 et 17 de la sixième directive en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires?

b) En cas de réponse négative à la question précédente, y a-t-il néanmoins assujettissement si la société holding constitue un maillon et fait partie intégrante d'un groupe mondial, lequel apparaît généralement à l'extérieur sous une seule dénomination, la dénomination du groupe?

2) a) Si une société holding doit être considérée comme assujettie, les activités qu'elle exerce alors en tant que telle constituent-elles des opérations au

sens de l'article 13, partie B, sous d), point 5, de la directive précitée, de sorte qu'elles doivent être regardées comme des services exonérés de la taxe sur le chiffre d'affaires et que la taxe sur le chiffre d'affaires facturée à cet égard par des tiers n'est pas déductible?

b) En cas de réponse affirmative aux questions posées au point 2) a), la réponse doit-elle être différente si le groupe auquel appartient la société holding, en tant que tel, effectue exclusivement, selon les critères communautaires, des prestations imposables au sens de la sixième directive précitée? »

8 Pour un plus ample exposé des faits, du déroulement de la procédure, ainsi que des observations écrites présentées devant la Cour, il est renvoyé au rapport d'audience. Ces éléments du dossier ne sont repris ci-après que dans la mesure nécessaire au raisonnement de la Cour.

Sur la première question

9 Cette question comporte deux branches. D'une part, il s'agit de savoir, en substance, si une société holding, qui n'exerce pas d'autres activités que celles qui sont liées à la détention d'actions dans des filiales, peut être qualifiée d'assujetti à la TVA au sens des articles 4 et 17 de la sixième directive et, d'autre part, si cette qualification est fonction de l'appartenance de cette société à un groupe mondial qui apparaît à l'extérieur sous une seule dénomination.

10 S'agissant de la première branche, il y a lieu de relever d'emblée que l'article 17 de la sixième directive concerne la naissance et l'étendue du droit à déduction dont bénéficie, sous certaines conditions, un assujetti à la TVA. Or, le terme « assujetti » est utilisé dans cette disposition au sens des articles 2 et 4 de la même directive. Par conséquent, il y a lieu d'interpréter ces articles 2 et 4.

11 Il convient de rappeler, ensuite, qu'il résulte de l'article 2 de la sixième directive, qui définit le champ d'application de la TVA, qu'à l'intérieur de l'État membre

seules les activités ayant un caractère économique sont soumises à cette taxe. En vertu de l'article 4, paragraphe 1, est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante, une de ces activités économiques. La notion d'« activités économiques » est définie à l'article 4, paragraphe 2, comme englobant toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, et notamment les opérations comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

12 Selon la jurisprudence de la Cour, telle qu'elle résulte notamment de l'arrêt du 4 décembre 1990, Van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363), l'article 4 de la sixième directive assigne un champ d'application très large à la TVA. Dans cet arrêt, la Cour a précisé que le concept d'« exploitation », au sens du paragraphe 2 dudit article, se réfère, conformément aux exigences du principe de la neutralité du système de la TVA, à toutes les opérations, quelle que soit leur forme juridique, qui visent à retirer du bien en question des recettes ayant un caractère de permanence.

13 Il ne résulte cependant pas de cette jurisprudence que la simple acquisition et la simple détention de parts sociales soient à considérer comme une activité économique, au sens de la sixième directive, conférant à son auteur la qualité d'assujetti. En effet, 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 bien.

14 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 participation, sans préjudice des droits que détient l'auteur des participations en sa qualité d'actionnaire ou d'associé.

15 En ce qui concerne la seconde branche de la première question, il convient de relever que l'appartenance d'une société holding à un groupe mondial ne lui fait pas perdre sa qualité de non-assujetti à la TVA lorsque cette société holding limite

son activité à de simples prises de participations financières. En effet, selon l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, peuvent être considérées comme un seul assujetti uniquement les personnes indépendantes du point de vue juridique, mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, lorsqu'elles sont établies sur le territoire d'un seul et même État membre.

16 Dès lors, il y a lieu de constater que l'appartenance d'une société holding à un groupe mondial qui apparaît généralement à l'extérieur sous une seule dénomination n'est pas à prendre en considération pour la qualification de cette société comme assujettie à la TVA.

17 En conséquence, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 4 de la sixième directive doit être interprété en ce sens que n'a pas la qualité d'assujetti à la TVA, et n'a donc pas droit à déduction selon l'article 17 de la sixième directive, une société holding dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres entreprises sans que cette société s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises, sous réserve des droits que ladite société holding détient en sa qualité d'actionnaire ou d'associée. L'appartenance de la société holding à un groupe mondial, qui apparaît à l'extérieur sous une seule dénomination, n'est pas à prendre en considération pour la qualification de la société comme assujettie à la TVA.

Sur la seconde question

18 Compte tenu de la réponse à la première question, la seconde est devenue sans objet.

Sur les dépens

19 Les frais exposés par les gouvernements français et néerlandais ainsi que par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la

Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le gerechtshof d'Arnhem, par décision du 30 janvier 1990, dit pour droit:

L'article 4 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens que n'a pas la qualité d'assujetti à la TVA, et n'a donc pas droit à déduction selon l'article 17 de cette sixième directive, une société holding dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres entreprises, sans que cette société s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises, sous réserve des droits que ladite société holding détient en sa qualité d'actionnaire ou d'associée. L'appartenance de la société holding à un groupe mondial, qui apparaît à l'extérieur sous une seule dénomination, n'est pas à prendre en considération pour la qualification de la société comme assujettie à la TVA.

Mancini O'Higgins

Kakouris Schockweiler Kapteyn

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 20 juin 1991.

Le greffier

J.-G. Giraud

Le président de la sixième chambre

G. F. Mancini