Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

16 juillet 2015 *

«Renvoi préjudiciel — TVA — Sixième directive 77/388/CEE — Article 17 — Droit à déduction — Déduction partielle — TVA acquittée par des sociétés holdings pour l'acquisition de capitaux investis dans leurs filiales — Prestations de services fournies aux filiales — Filiales constituées sous forme de sociétés de personnes — Article 4 — Constitution d'un groupe de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti — Conditions — Nécessité d'un rapport de subordination — Effet direct»

Dans les affaires jointes C-108/14 et C-109/14,

ayant pour objet deux demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduites par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décisions du 11 décembre 2013, parvenues à la Cour le 6 mars 2014, dans les procédures

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

contre

Finanzamt Nordenham (C-108/14),

et

Finanzamt Hamburg-Mitte

contre

Marenave Schiffahrts AG (C-109/14),

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M^me^ R. Silva de Lapuerta, président de chambre, MM. J.-C. Bonichot (rapporteur), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça et C. Lycourgos, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M. I. Illéssy, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 7 janvier 2015,

considérant les observations présentées:

— pour Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG, par M^mes^ M. Hertwig et G. Jorewitz, Steuerberaterinnen et par M^e^ C. Hensell, Rechtsanwalt,

* Langue de procédure: l'allemand.

— pour Marenave Schiffahrts AG, par M. A. Fresh, Prozessbevollmächtigter,

— pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et M^me^ K. Petersen, en qualité d'agents,

— pour l'Irlande, par M^mes^ E. Creedon et J. Quaney ainsi que par M. A. Joyce, en qualité d'agents, assistés de M. N. J. Travers, barrister,

— pour le gouvernement autrichien, par M^me^ C. Pesendorfer, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna et M^me^ A. Kramarczyk-Szaładzińska, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^me^ V. Kaye, en qualité d'agent, assistée de M. O. Thomas, barrister,

— pour la Commission européenne, par M. M. Wasmeier et M^me^ L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 26 mars 2015,

rend le présent

Arrêt

1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation des articles 4 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), telle que modifiée par la directive 2006/69/CE du Conseil, du 24 juillet 2006 (JO L 221, p. 9, ci-après la «sixième directive»).

2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de deux litiges opposant, d'une part, Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (ci-après «Larentia + Minerva») au Finanzamt Nordenham (administration fiscale de Nordenham, Allemagne) (C-108/14) et, d'autre part, le Finanzamt Hamburg-Mitte (administration fiscale de Hambourg-Mitte, Allemagne) à Marenave Schiffahrts AG (ci-après «Marenave») (C-109/14), au sujet des conditions de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») que ces sociétés holdings ont acquittée en amont pour l'acquisition de capitaux destinés à acheter des parts dans des filiales constituées sous forme de sociétés de personnes et auxquelles elles ont fourni ultérieurement des prestations soumises à la TVA.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 4 de la sixième directive dispose:

«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, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. 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.

[...]

4. Le terme 'd'une façon indépendante' utilisé au paragraphe 1 exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.

Sous réserve de la consultation prévue à l'article 29, 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.

Un État membre usant de la faculté prévue au deuxième alinéa peut prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de cette disposition rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles.

[...]»

4 Selon l'article 17 de la sixième directive:

«1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée à l'intérieur du pays pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

[...]

5. En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Ce prorata est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti conformément à l'article 19.

Toutefois, les États membres peuvent:

a) autoriser l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité, si des comptabilités distinctes sont tenues pour chacun de ces secteurs;

b) obliger l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité et à tenir des comptabilités distinctes pour chacun de ces secteurs;

c) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services;

d) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction, conformément à la règle prévue au premier alinéa, pour tous les biens et services utilisés pour toutes les opérations y visées;

e) prévoir, lorsque la [TVA] qui ne peut être déduite par l'assujetti est insignifiante, qu'il n'en sera pas tenu compte.

[...]»

Le droit allemand

5 Selon l'article 2 de la loi de 2005 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. I p. 386):

«1. Est entrepreneur celui qui exerce d'une façon indépendante une activité industrielle, commerciale ou professionnelle. L'entreprise comprend l'ensemble de l'activité industrielle, commerciale ou professionnelle de l'entrepreneur. On entend par 'activité industrielle, commerciale ou professionnelle' toute activité permanente exercée pour en retirer des recettes, même si l'intention d'obtenir un profit fait défaut ou si un groupement de personnes n'exerce ses activités qu'à l'égard de ses membres.

2. L'activité industrielle, commerciale ou professionnelle n'est pas exercée d'une façon indépendante

1. si des personnes physiques sont, individuellement ou ensemble, intégrées à une entreprise de telle sorte qu'elles sont tenues de suivre les instructions de l'entrepreneur,

2. 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 faîtier (unité fiscale). Les effets de l'unité fiscale se limitent aux prestations internes entre les branches de l'entreprise sises dans le pays. Ces branches doivent être traitées comme une seule entreprise. Si la direction de l'organe faîtier se trouve à l'étranger, la branche de l'entreprise la plus importante économiquement dans le pays est réputée être l'entrepreneur.

[...]»

6 Aux termes de l'article 15 de cette loi:

«1. L'entrepreneur peut déduire les taxes payées en amont suivantes:

1. l'impôt légalement dû pour des livraisons et autres prestations qui ont été exécutées par un autre entrepreneur pour les besoins de son entreprise [...]

2. Est exclue de la déduction la taxe acquittée pour la fourniture, l'importation ou l'acquisition intracommunautaire de produits ou pour les autres prestations utilisées par l'entrepreneur pour effectuer les opérations suivantes:

1. les opérations exonérées;

[...]

3. L'exclusion de la déduction visée au paragraphe 2 ne s'applique pas lorsque les opérations

1. dans les cas visés au paragraphe 2, point 1,

a) sont exonérées au titre de l'article 4, points 1 à 7, de l'article 25, paragraphe 2, ou des dispositions mentionnées à l'article 26, paragraphe 5, [...]

[...]

4. Si l'entrepreneur n'utilise un bien ou une autre prestation livrés, importés ou acquis dans la Communauté qu'en partie pour réaliser des opérations ne donnant pas droit à déduction, la partie de la taxe acquittée en amont et économiquement liée à ces opérations n'ouvre pas droit à déduction. L'entrepreneur peut procéder à une estimation raisonnable des montants n'ouvrant pas droit à déduction. Une détermination de la partie non déductible de l'impôt en fonction du pourcentage du chiffre d'affaires n'ouvrant pas droit à la déduction par rapport au chiffre d'affaires ouvrant droit à déduction est uniquement autorisée lorsque aucune autre affectation économique n'est possible [...]»

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

L'affaire C-108/14

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

8 Pour ces prestations assujetties à la TVA, Larentia + Minerva a procédé à la déduction intégrale de cette taxe qu'elle a acquittée en amont pour l'acquisition, auprès d'un tiers, de capitaux qui ont servi à financer ses participations dans ses filiales et ses prestations de services.

9 Le Finanzamt Nordenham n'a admis cette déduction que partiellement, la simple détention de parts dans les filiales n'ouvrant pas droit, selon lui, 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 du Land de Basse-Saxe, Allemagne), qui a rejeté son recours par jugement du 12 mai 2011. Larentia + Minerva a saisi le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) d'un recours en «Revision» contre ce jugement.

10 La juridiction de renvoi s'interroge, d'une part, sur les modalités de calcul de la déduction de la TVA acquittée en amont lorsque cette déduction ne peut être que partielle et, d'autre part, sur la portée de l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive relatif au «groupe TVA», invoqué par Larentia + Minerva. À ce dernier égard, cette juridiction se demande notamment si le droit national est compatible avec cette disposition alors qu'il exclut les sociétés de personnes du bénéfice d'un tel dispositif et exige un lien de subordination des filiales par rapport à l'organe faîtier.

11 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Selon quelle méthode de calcul faut-il calculer la déduction (partielle) de la taxe 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 cette société holding fournit ultérieurement à ces filiales (comme prévu d'emblée) différentes prestations soumises à la taxe?

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

'faîtier') et supposant (deuxièmement) que cette personne morale soit 'intégrée à l'entreprise de l'organe faîtier' 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 [...]?»

L'affaire C-109/14

12 Marenave a augmenté son capital au cours de l'année 2006 et les frais d'émission liés à cette augmentation ont donné lieu au paiement d'une TVA de 373 347,57 euros.

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

14 Par une décision du 15 janvier 2009, le Finanzamt Hamburg-Mitte n'a pas admis la déduction correspondant à cette somme. Par un jugement du 10 décembre 2012, le Finanzgericht Hamburg-Mitte (tribunal des finances de Hambourg-Mitte) a fait droit au recours formé par Marenave contre cette décision. Le Finanzamt Hamburg-Mitte a saisi le Bundesfinanzhof d'un recours en «Revision» contre ce jugement.

15 La juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les mêmes questions que celles qui sont énoncées au point 11 du présent arrêt.

16 Par ordonnance du président de la Cour du 26 mars 2014, les affaires C-108/14 et C-109/14 ont été jointes aux fins de la procédure écrite et orale ainsi que de l'arrêt.

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

17 Par sa première question, la juridiction de renvoi, qui se place dans la situation où la déduction de la TVA acquittée en amont n'est admise que dans la mesure où les dépenses exposées par l'assujetti ne peuvent être imputées que partiellement à son activité économique, s'interroge sur les modalités de calcul selon lesquelles la TVA ainsi acquittée en amont par une société holding pour l'acquisition de capitaux destinés à acheter des parts dans des filiales doit être ventilée entre activités économiques et activités non économiques de ladite société.

18 À cet égard, il convient de rappeler, en premier lieu, que n'a ni la qualité d'assujetti à la TVA, au sens de l'article 4 de la sixième directive, ni de droit à déduction selon l'article 17 de cette directive une société holding dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres entreprises sans que celle-ci s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises, sous réserve des droits que cette société holding détient en sa qualité d'actionnaire ou d'associé (voir, notamment, arrêts Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, point 18, et Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, point 31).

19 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. 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 (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).

20 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 des participations en sa qualité d'actionnaire ou d'associé (voir, notamment, arrêts Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, point 20, et Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, point 33).

21 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 filiales (voir, notamment, arrêts Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, point 22, et Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, point 34).

22 Il convient également de rappeler, en second lieu, que le droit à déduction prévu aux articles 17 et suivants de la sixième directive fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont. Toute limitation du droit à déduction a une incidence sur le niveau de la charge fiscale et doit s'appliquer de manière similaire dans tous les États membres. En conséquence, des dérogations ne sont permises que dans les cas expressément prévus par la sixième directive (voir, notamment, arrêt Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, point 35).

23 Pour que la TVA soit déductible, les opérations effectuées en amont doivent présenter un lien direct et immédiat avec des opérations en aval ouvrant droit à déduction. Ainsi, le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction (voir, notamment, arrêts Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, point 31, et Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, point 36).

24 Un droit à déduction est cependant également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence de lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de ce dernier et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti (voir, notamment, arrêts Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, point 33, et Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, point 37).

25 Dans ces conditions, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 39 de ses conclusions, les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportés par une société holding qui participe à leur gestion et qui, à ce titre, exerce une activité économique, comme il a été rappelé au point 21 du présent arrêt, doivent être considérés comme affectés à l'activité économique de cette société et la TVA acquittée sur ces frais ouvre droit à déduction intégrale, en application de l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive.

26 Quant au régime de déduction prévu à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive, il ne vise que les cas où les biens et les services sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations économiques ouvrant droit à déduction et des opérations économiques n'ouvrant pas droit à déduction, c'est-à-dire des biens et des services dont l'usage est mixte. Les États membres ne peuvent

utiliser l'une des méthodes de déduction visées à l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de cette directive que pour lesdits biens et services (arrêt Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, point 40).

27 Les règles contenues à l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive portent sur la TVA en amont qui grève des dépenses se rattachant exclusivement à des opérations économiques. La détermination des méthodes et des critères de ventilation des montants de la TVA payée en amont entre activités économiques et activités non économiques au sens de la sixième directive relève, quant à elle, du pouvoir d'appréciation des États membres qui, dans l'exercice de ce pouvoir, doivent tenir compte de la finalité et de l'économie de cette directive et, à ce titre, prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités (arrêts Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, points 33 et 39, ainsi que Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, point 42).

28 En l'occurrence, il ressort des indications de la juridiction de renvoi que, dans les affaires au principal, les sociétés holdings sont assujetties à la TVA au titre de l'activité économique que constituent les prestations qu'elles fournissent à titre onéreux à toutes leurs filiales. Dès lors, la TVA acquittée sur les frais d'acquisition de ces services devrait être déduite intégralement, à moins que des opérations économiques réalisées en aval ne soient exonérées de la TVA en vertu de la sixième directive, auquel cas le droit à déduction ne devrait s'opérer que selon les modalités prévues à l'article 17, paragraphe 5, de cette directive.

29 Ce n'est donc que dans l'hypothèse où la juridiction de renvoi constaterait que les participations résultant des opérations en capital auxquelles ont procédé les sociétés holdings en cause au principal ont été affectées pour partie à d'autres filiales à la gestion desquelles ces sociétés holdings ne participaient pas que, comme il est envisagé dans la première question de la juridiction de renvoi, la TVA acquittée sur les frais de ces opérations ne pourrait être déduite que partiellement. En effet, dans ce cas, la simple détention de leurs participations dans ces filiales ne saurait être considérée comme une activité économique de ces sociétés holdings et il conviendrait alors de ventiler la TVA acquittée en amont entre celle qui se rapporte aux activités économiques et celle qui se rapporte aux activités non économiques de ces dernières.

30 Dans ce cadre, les États membres sont habilités à appliquer, le cas échéant, soit une clé de répartition selon la nature de l'investissement, soit une clé de répartition selon la nature de l'opération, soit encore toute autre clé appropriée, sans être obligés de se limiter à une seule de ces méthodes (arrêt Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, point 38).

31 Dès lors, il n'appartient qu'aux autorités nationales, sous le contrôle du juge, de déterminer les critères de la ventilation entre activités économiques et activités non économiques reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à chacune de ces deux activités, en tenant compte de la finalité et de l'économie de la sixième directive (arrêt Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, point 39).

32 Dans ces conditions, et pour les mêmes considérations que celles retenues par M. l'avocat général aux points 20 et 21 de ses conclusions, il n'appartient à la Cour de se substituer ni au législateur de l'Union européenne ni aux autorités nationales pour déterminer une méthode générale de calcul du prorata entre activités économiques et activités non économiques.

33 Il ressort de l'ensemble de ces considérations qu'il convient de répondre à la première question que l'article 17, paragraphes 2 et 5, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que:

— les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportés par une société holding qui participe à leur gestion et qui, à ce titre, exerce une activité économique doivent être considérés comme faisant partie de ses frais généraux et la TVA acquittée sur ces frais doit, en principe, être

déduite intégralement, à moins que certaines opérations économiques réalisées en aval ne soient exonérées de la TVA en vertu de la sixième directive, auquel cas le droit à déduction ne devrait s'opérer que selon les modalités prévues à l'article 17, paragraphe 5, de cette directive;

— les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportés par une société holding qui ne participe à la gestion que de certaines d'entre elles et qui, à l'égard des autres, n'exerce, en revanche, pas d'activité économique doivent être considérés comme faisant partie seulement partiellement de ses frais généraux, de telle sorte que la TVA acquittée sur ces frais ne peut être déduite qu'en proportion de ceux qui sont inhérents à l'activité économique, selon des critères de ventilation définis par les États membres, lesquels, dans l'exercice de ce pouvoir, doivent tenir compte – ce qu'il appartient aux juridictions nationales de vérifier – de la finalité et de l'économie de la sixième directive et, à ce titre, prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à l'activité économique et à l'activité non économique.

Sur la deuxième question

34 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce que le droit d'un État membre réserve la possibilité de constituer un groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti à la TVA (ci-après un «groupement TVA»), telle que prévue à cette disposition, aux seules entités dotées de la personnalité morale et liées à l'organe faîtier de ce groupe dans un rapport de subordination.

35 La juridiction de renvoi s'interroge sur la portée de cette disposition dans la mesure où son bénéfice a été invoqué devant elle. Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 55 de ses conclusions, la réponse à cette interrogation est susceptible de présenter, contrairement aux doutes émis à cet égard par l'Irlande dans ses observations écrites, un intérêt pour la solution des litiges au principal. En effet, le statut de groupement TVA conféré à la société holding et à ses filiales pourrait conduire à octroyer à ce groupement, à raison des opérations à titre onéreux effectuées entre les filiales et les entreprises tierces, le bénéfice de la déduction intégrale de la TVA acquittée en amont au titre des opérations en capital effectuées par la société holding.

36 Quant à la réponse à donner au fond à la deuxième question, il convient de rappeler que la Cour, s'agissant de l'interprétation de l'article 11, premier alinéa, 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), dont le libellé reprend celui de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, a constaté que ces dispositions, qui permettent à chaque État membre 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 sur les plans financier, économique et de l'organisation, ne soumettent pas leur application à d'autres conditions (voir, en ce sens, arrêt Commission/Irlande, C-85/11, EU:C:2013:217, point 36).

37 Ainsi, il y a lieu de relever, en premier lieu, que, à la différence d'autres dispositions de la sixième directive, notamment ses articles 28 bis et 28 ter, qui visent explicitement les «personnes morales», l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive, qui vise les «personnes», n'exclut pas, par lui-même, de son champ d'application les entités qui, comme les sociétés en commandite en cause dans les affaires au principal, ne jouissent pas de la personnalité morale.

38 L'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive ne prévoit pas non plus expressément la possibilité, pour les États membres, d'imposer d'autres conditions aux opérateurs économiques pour pouvoir constituer un groupement TVA (voir, en ce sens, arrêt Commission/Suède, C-480/10, EU:C:2013:263, point 35) et, en particulier, la possibilité pour les États membres d'exiger que seules les entités dotées de la personnalité morale puissent être membres d'un groupement TVA.

39 Il importe dès lors de vérifier si la marge d'appréciation dont disposent les États membres, qui ont la faculté d'admettre sur leur territoire la constitution de tels groupements TVA, les autorise à exclure du champ d'application de l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive les entités qui ne disposent pas de la personnalité morale.

40 Il ressort des motifs de la proposition de la Commission [COM(73) 950 final] ayant conduit à l'adoption de la sixième directive que le législateur de l'Union, en adoptant l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de cette directive, a voulu permettre aux États membres de ne pas lier systématiquement la qualité d'assujetti à la notion d'indépendance purement juridique, soit dans un souci de simplification administrative, soit pour éviter certains abus tels que, par exemple, le fractionnement d'une entreprise entre plusieurs assujettis dans le but de bénéficier d'un régime particulier (voir, en ce sens, arrêt Commission/Suède, C-480/10, EU:C:2013:263, point 37).

41 À cet égard, la Cour a déjà jugé que, pour l'application de l'article 11, premier alinéa, de la directive 2006/112, les États membres, dans le cadre de leur marge d'appréciation, pouvaient soumettre l'application du régime du groupement TVA à certaines restrictions pourvu qu'elles s'inscrivent dans les objectifs de cette directive visant à prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales (voir en ce sens, notamment, arrêt Commission/Suède, C-480/10, EU:C:2013:263, points 38 et 39).

42 Toutefois, si la sixième directive ne comportait pas, jusqu'à l'entrée en vigueur du troisième alinéa de son article 4, paragraphe 4, issu de la directive 2006/69, de dispositions explicites comparables à celle de l'article 11, second alinéa, de la directive 2006/112, cette circonstance ne privait pas les États membres de la possibilité d'adopter, avant cette entrée en vigueur, des mesures utiles équivalentes, dès lors que la lutte, par les États membres, contre la fraude et l'évasion fiscales constitue un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive, même en l'absence d'habilitation expresse du législateur de l'Union (voir en ce sens, notamment, arrêt Halifax e.a., C-255/02, EU:C:2006:121, points 70 et 71).

43 Il incombe, cependant, à la juridiction de renvoi de vérifier que l'exclusion des entités non dotées de la personnalité morale du bénéfice du régime du groupement TVA, telle qu'elle résulte du droit national applicable aux affaires au principal, constitue une mesure nécessaire et appropriée à de tels objectifs visant à prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales.

44 Il résulte, en second lieu, du libellé même de l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive que chaque État membre peut considérer comme constituant un seul assujetti les personnes établies sur leur territoire, indépendantes du point de vue juridique mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. Le caractère seulement étroit des relations liant ces personnes ne saurait dès lors, en l'absence de toute autre exigence, conduire à considérer que le législateur de l'Union ait entendu réserver le bénéfice du régime du groupement TVA aux seules entités se trouvant dans un rapport de subordination avec l'organe faîtier du groupement d'entreprises considéré.

45 Si l'existence d'un tel rapport de subordination permet de présumer du caractère étroit des relations entre les personnes en cause, elle ne saurait cependant, en principe, être considérée comme une condition nécessaire à la constitution d'un groupement TVA, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 99 de ses conclusions. Il n'en irait autrement que dans les cas exceptionnels où une telle condition serait, dans un contexte national déterminé, une mesure à la fois nécessaire et appropriée pour atteindre les objectifs visant à prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales.

46 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la deuxième question que l'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'une réglementation nationale réserve la possibilité de constituer un groupement

TVA, telle que prévue à ladite disposition, aux seules entités dotées de la personnalité morale et liées à l'organe faîtier de ce groupement dans un rapport de subordination, sauf si ces deux exigences constituent des mesures nécessaires et appropriées pour atteindre les objectifs visant à prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

Sur la troisième question

47 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive peut être considéré comme ayant un effet direct permettant aux assujettis d'en revendiquer le bénéfice à l'encontre de leur État membre pour le cas où la législation de ce dernier ne serait pas compatible avec cette disposition et ne pourrait pas être interprétée de manière conforme à celle-ci.

48 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, dans tous les cas où les dispositions d'une directive apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, les particuliers sont fondés à les invoquer devant les juridictions nationales à l'encontre de l'État soit lorsque celui-ci s'est abstenu de transposer dans les délais la directive en droit national, soit lorsqu'il en a fait une transposition incorrecte (voir, notamment, arrêt GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, point 29).

49 Une disposition du droit de l'Union est inconditionnelle lorsqu'elle énonce une obligation qui n'est assortie d'aucune condition ni subordonnée, dans son exécution ou dans ses effets, à l'intervention d'aucun acte soit des institutions de l'Union, soit des États membres (voir, notamment, arrêt GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, point 30).

50 Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 112 de ses conclusions, la condition posée par l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive, selon laquelle la constitution d'un groupement TVA est subordonnée à l'existence de liens étroits sur les plans financier, économique ou de l'organisation entre les personnes concernées exige d'être précisée au niveau national. Cet article présente ainsi un caractère conditionnel en ce qu'il implique l'intervention de dispositions nationales déterminant la portée concrète de tels liens.

51 En conséquence, l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive ne remplit pas les conditions requises pour produire un effet direct.

52 Dès lors, il y a lieu de répondre à la troisième question que l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive ne peut être considéré comme ayant un effet direct permettant aux assujettis d'en revendiquer le bénéfice à l'encontre de leur État membre pour le cas où la législation de ce dernier ne serait pas compatible avec cette disposition et ne pourrait pas être interprétée de manière conforme à celle-ci.

Sur les dépens

53 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:

1) **L'article 17, paragraphes 2 et 5, 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, telle que modifiée par la directive 2006/69/CE du Conseil, du 24 juillet 2006, doit être interprété en ce sens que:**

   — **les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportés par une société holding qui participe à leur gestion et qui, à ce titre, exerce une activité économique doivent être considérés comme faisant partie de ses frais généraux et la taxe sur la valeur ajoutée acquittée sur ces frais doit, en principe, être déduite intégralement, à moins que certaines opérations économiques réalisées en aval ne soient exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 2006/69, auquel cas le droit à déduction ne devrait s'opérer que selon les modalités prévues à l'article 17, paragraphe 5, de cette directive;**

   — **les frais liés à l'acquisition de participations dans ses filiales supportés par une société holding qui ne participe à la gestion que de certaines d'entre elles et qui, à l'égard des autres, n'exerce, en revanche, pas d'activité économique doivent être considérés comme faisant partie seulement partiellement de ses frais généraux, de telle sorte que la taxe sur la valeur ajoutée acquittée sur ces frais ne peut être déduite qu'en proportion de ceux qui sont inhérents à l'activité économique, selon des critères de ventilation définis par les États membres, lesquels, dans l'exercice de ce pouvoir, doivent tenir compte, – ce qu'il appartient aux juridictions nationales de vérifier –, de la finalité et de l'économie de la sixième directive et, à ce titre, prévoir un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle des dépenses en amont à l'activité économique et à l'activité non économique.**

2) **L'article 4, paragraphe 4, deuxième alinéa, de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 2006/69, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'une réglementation nationale réserve la possibilité de constituer un groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée, telle que prévue à ladite disposition, aux seules entités dotées de la personnalité morale et liées à l'organe faîtier de ce groupe dans un rapport de subordination, sauf si ces deux exigences constituent des mesures nécessaires et appropriées pour atteindre les objectifs visant à prévenir les pratiques ou les comportements abusifs ou à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.**

3) **L'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 2006/69, ne peut être considéré comme ayant un effet direct permettant aux assujettis d'en revendiquer le bénéfice à l'encontre de leur État membre pour le cas où la législation de ce dernier ne serait pas compatible avec cette disposition et ne pourrait pas être interprétée de manière conforme à celle-ci.**

Signatures