Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M[ME] JULIANE KOKOTT
présentées le 6 octobre 2016[1]

Affaire C-274/15

Commission européenne
contre

Grand-Duché de Luxembourg

«Manquement d'État — Droit fiscal — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) — Article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112/CE — Exonération des services fournis à leurs membres par certains groupements — Fourniture de services directement nécessaires à l'exercice d'une activité exonérée ou non taxable — Déduction pour les membres du groupement — Agissements d'un membre en son nom propre et pour le compte du groupement»

I – Introduction

1. Le présent recours introduit par la Commission européenne contre le Grand-Duché de Luxembourg vise diverses dispositions du droit luxembourgeois en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), liées à l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée[2] (ci-après la « directive TVA »)[3]. L'origine de cette exonération réside dans la décision du législateur de ne pas accorder, en principe, aux entreprises qui fournissent des prestations exonérées, comme les hôpitaux, les médecins ou les écoles, de droit à déduction de la taxe en amont. Ainsi, les services fournis par ces entreprises ne sont pas taxés, et dans le même temps les services dont ils sont destinataires demeurent soumis à la taxe. Cela aboutit à une exonération seulement partielle de la prestation fournie à l'utilisateur final parce que la TVA non déductible est régulièrement prise en compte dans le calcul du prix et que le destinataire supporte ainsi celle-ci indirectement.

2. L'absence de droit à déduction pour ces entreprises a pour conséquence que l'achat de parties d'opérations (soumises à la taxe) qui pourraient aussi être fournies directement peut influer négativement sur la fixation des prix à concurrence de la TVA non déductible. Ainsi, en règle générale, il est économiquement intéressant de fournir soi-même ces prestations et de ne pas les acquérir auprès d'une autre entreprise assujettie. La création d'une exonération sans possibilité de

1 — Langue originale : l'allemand.

2 — JO 2006, L 347, p. 1.

3 — Au total, la Cour s'est penchée seulement à trois reprises, au cours des dernières décennies, sur cette exonération et ses nombreuses conditions matérielles d'application [arrêts du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246) ; du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), et du 11 décembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713)]. Actuellement, toutefois, quatre affaires sont parallèlement pendantes devant la Cour. Il s'agit, outre de la présente procédure, des affaires C-326/15 (DNB Banka), C-605/15 (Aviva) et C-616/15 (Commission/Allemagne).

déduction, dans le régime de TVA en vigueur, a pour résultat de traiter l'entreprise prestataire exonérée comme un consommateur final qui n'est redevable d'aucune TVA lui non plus, mais ne peut pas se prévaloir d'un droit à déduction, même lorsqu'il fournit des prestations à titre onéreux ou vend des biens.

3. Dans la mesure où il peut exister des situations dans lesquelles il est intéressant, voire indispensable, du point de vue économique pour l'entreprise prestataire exonérée de ne pas effectuer certaines parties d'opérations seule mais conjointement avec d'autres entreprises, elles aussi exonérées (notamment lorsque plusieurs médecins indépendants exploitent ensemble un équipement médical), l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA exonère également de tels services fournis par le groupement à ses membres. Ainsi, l'exclusion du droit à déduction n'influe pas sur le niveau des prix, ce qui préserve pleinement l'effet de l'exonération pour le consommateur final, indépendamment du point de savoir si le service a été fourni dans son intégralité par l'entreprise exonérée agissant seule ou par celle-ci conjointement avec d'autres entreprises exonérées.

4. Le présent recours vise à déterminer si, dans ce contexte, le Grand-Duché de Luxembourg est allé trop loin lors de la transposition de cette exonération et d'autres dispositions pertinentes du droit de l'Union en matière de TVA, et ce de manière contraire à la concurrence dans le but de favoriser les intérêts économiques de ses entreprises.

II – Le cadre juridique

A – Le droit de l'Union

5. L'article 1^er^, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA définit l'imposition de la valeur ajoutée de la manière suivante :

« À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix. »

6. En vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, sont imposées les « prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ». La même disposition précise sous a) qu'il en va de même des « livraisons de biens ».

7. Conformément à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, les États membres doivent exonérer les opérations suivantes :

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

8. À propos de la déduction de la TVA ayant grevé le coût des divers éléments de l'opération (déduction de la taxe acquittée en amont), l'article 168 de la directive TVA prévoit ce qui suit :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ses opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a) La TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;

[…] »

9. L'article 178 de la directive TVA [4] prévoit ceci à propos du fonctionnement de la déduction :

« Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes :

a) pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238, 239 et 240 ;

[…] »

10. Enfin, il existe dans la directive TVA d'autres dispositions spécifiques relatives aux opérations réalisées avec l'intervention d'un intermédiaire qui jouent un rôle dans la présente procédure. Il s'agit de l'article 14, paragraphe 2, qui prévoit ce qui suit concernant la livraison de biens :

« 2. Outre l'opération visée au paragraphe 1, sont considérés comme livraisons de biens les opérations suivantes :

[…]

c) la transmission d'un bien effectué en vertu d'un contrat de commission à l'achat ou à la vente. »

11. Par ailleurs, l'article 28 de la directive TVA prévoit ce qui suit à propos des prestations de service :

« Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question. »

12. L'ensemble des dispositions essentielles figurait déjà dans 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 [5] qui a été par la suite codifiée nouvellement par la directive TVA. La jurisprudence de la Cour intervenue à propos de la sixième directive doit par conséquent aussi être prise en considération dans la présente procédure.

4 — Dans la version antérieure à la modification par la directive 2010/45/UE du Conseil, du 13 juillet 2010, modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation (JO 2010, L 189, p. 1) qui n'est applicable qu'à partir du 1er janvier 2013, conformément à son article 2, paragraphe 1, deuxième alinéa, et n'est donc pas pertinente pour la présente affaire.

5 — JO 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive ».

B – Le droit luxembourgeois

13. L'article 44, paragraphe 1, sous y), de la loi relative à la TVA, du 12 février 1979 (ci-après la « loi grand-ducale sur la TVA »), contient une exonération qui est identique au libellé de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, en version en langue française.

14. Le règlement grand-ducal relatif à l'exonération de la TVA pour les prestations de services fournies à leurs membres par les groupements autonomes de personnes, du 21 janvier 2004 (ci-après le « règlement grand-ducal »), a été adopté pour préciser les modalités d'application de cette exonération.

15. En vertu de l'article 1er du règlement grand-ducal, le groupement de personnes au sens de l'article 44, paragraphe 1, sous y), de la loi grand-ducale sur la TVA doit soit posséder la personnalité juridique [cas a)], soit agir sous une dénomination propre à l'égard de ses membres et des tiers [cas b)]. Le règlement grand-ducal du 7 août 2012 a complété cette disposition en y ajoutant un deuxième alinéa. Celui-ci prévoit que le règlement ne s'applique pas aux groupements autonomes dont les prestations de services servent, à l'égard d'un ou de plusieurs de leurs membres, à titre principal, à la réalisation d'opérations taxées.

16. L'article 2 du règlement grand-ducal définit les conditions d'application de l'exonération prévue à l'article 44, paragraphe 1, sous y), de la loi grand-ducale sur la TVA. La première phrase, sous a), énonce que l'activité du groupement doit consister exclusivement à fournir des prestations de services directement nécessaires à l'exercice de l'activité des membres du groupement. Il faut que l'activité de ceux-ci soit exonérée de la taxe, ou qu'ils n'aient pas la qualité d'assujetti. La deuxième phrase, sous a), indique que ces conditions sont également réputées remplies dans le cas des membres qui, dans le cadre de leur activité exonérée ou non soumise à la TVA, réalisent également des livraisons de biens et des prestations de services soumises à la taxe, à condition que le chiffre d'affaires ainsi généré n'excède pas 30 % de leur chiffre d'affaires total. L'article 3 du règlement grand-ducal comporte des dispositions plus précises quant à ce pourcentage du chiffre d'affaires, qui autorisent, dans certaines circonstances, un dépassement de ce plafond pouvant aller jusqu'à 50 %.

17. L'article 4 du règlement grand-ducal reconnaît, en outre, à ces personnes un droit à déduction concernant la TVA facturée au groupement au titre des prestations qu'il a reçues. Selon la circulaire administrative n° 707 du 29 janvier 2004 (ci-après la « circulaire luxembourgeoise ») qui définit en particulier les documents que les membres doivent présenter à cet effet, ce transfert du droit à déduction intervient pour préserver la neutralité de la taxe.

18. Enfin, une note du 18 décembre 2008 d'un groupe de travail sur la TVA au sein du Comité d'observation des marchés (CObMA), rédigée, selon son texte, en accord avec l'Administration de l'enregistrement et des domaines (administration fiscale luxembourgeoise), concerne, elle aussi, l'exonération au profit des groupements autonomes de personnes (ci-après la « note du CObMA »). Il y est répondu notamment à la question de savoir qui doit apparaître sur une facture établie par un tiers et qui concerne des frais communs dans le cas où le groupement n'a pas la personnalité juridique. Il est précisé à cet égard que, dans le cas où un membre reçoit des prestations de tiers en son nom propre et pour le compte du groupement, l'affectation des frais communs au groupement s'effectue en dehors du champ d'application de la TVA.

III – Les antécédents du litige

19. Par lettre du 7 avril 2011, la Commission a informé le Grand-Duché de Luxembourg que la conformité au droit de l'Union de certaines dispositions du droit luxembourgeois liées à la transposition de l'exonération de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA lui semblait incertaine.

20. Dans son avis motivé du 27 janvier 2012, la Commission a estimé qu'il n'avait pas été répondu de manière satisfaisante à ses craintes ; elle a donc invité le Grand-Duché de Luxembourg à prendre, dans un délai de deux mois, les mesures nécessaires pour mettre sa règlementation en conformité avec le droit de l'Union.

21. En premier lieu, elle fait valoir que le Grand-Duché de Luxembourg ne respecte pas, en effet, l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA dans la mesure où l'exonération luxembourgeoise s'applique aussi au cas de figure où le groupement fournit un service qui n'est *pas* directement nécessaire à l'activité exonérée ou non imposable d'un membre. En deuxième lieu, il serait contraire à l'article 168, sous a), et à l'article 178, sous a), de la directive TVA d'accorder aux membres du groupement un droit à déduction pour des services qui n'ont pas été fournis et facturés aux membres, mais au groupement. En troisième lieu, les services reçus par un membre pour le compte du groupement, conformément à l'article 14, paragraphe 2, sous c), et à l'article 28 de la directive TVA, seraient à considérer comme des prestations successives et ne devraient pas être traités comme étant sans incidence au regard de la TVA.

IV – La procédure devant la Cour

22. Le Grand-Duché de Luxembourg ne s'étant pas conformé à la demande de la Commission dans le délai fixé, celle-ci a saisi la Cour le 8 juin 2015 d'un recours fondé sur l'article 258, paragraphe 2, TFUE. Elle conclut à ce qu'il plaise à la Cour :

— constater que, en prévoyant le régime de TVA relatif aux groupements autonomes de personnes, tel que défini par l'article 44, paragraphe 1, sous y), de la loi grand-ducale sur la TVA et les articles 1^er à 4 du règlement grand-ducal ainsi que la circulaire administrative, en ce qu'elle concerne les articles 1^er à 4 du règlement luxembourgeois, et la note du CObMA, le Grand-Duché de Luxembourg a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de la directive TVA, en particulier de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de l'article 1^er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de l'article 168, sous a), de l'article 178, sous a), de l'article 14, paragraphe 2, sous c), et de l'article 28 de cette directive ;

— condamner le Grand-Duché de Luxembourg aux dépens.

23. Le Grand-Duché de Luxembourg conclut à ce qu'il plaise à la Cour :

— rejeter le recours de la Commission comme partiellement irrecevable et non fondé pour le surplus, et, à titre subsidiaire, rejeter le recours comme non fondé dans son intégralité ;

— condamner la Commission aux dépens.

24. Les parties se sont exprimées devant la Cour tout d'abord par écrit, puis à l'oral lors de l'audience du 30 juin 2016.

V – Appréciation

A – Sur le premier moyen : l'utilisation des services par les membres du groupement

25. Le premier moyen de la Commission est tiré d'une violation de l'article 2, paragraphe 1, sous c), et de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA.

26. Selon la Commission, conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, toutes les prestations de service des assujettis sont en principe soumises à la TVA. Il est vrai que l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA prévoit une exonération au profit des services que les groupements autonomes fournissent à leurs membres. Cette exonération ne peut toutefois s'appliquer qu'à la condition, notamment, que les services soient directement nécessaires à l'exercice d'une activité des membres qui soit exonérée ou se situe en dehors du champ d'application de la TVA.

27. La Commission estime que, en application de l'article 2, sous a), et de l'article 3 du règlement grand-ducal, l'exonération prévue à l'article 44, paragraphe 1, sous y), de la loi grand-ducale sur la TVA vaut aussi dans l'hypothèse où les services fournis par le groupement sont utilisés pour l'activité taxée d'un membre, chaque fois que le chiffre d'affaires de l'activité taxée n'excède pas 30 %, et dans certains cas particuliers 45 %, du chiffre d'affaires total.

1. Sur la recevabilité du premier moyen

28. Le Grand-Duché de Luxembourg est d'avis que le premier moyen est irrecevable.

29. Il estime que la Commission a, par son premier moyen de recours, étendu l'objet de la procédure par rapport à l'avis motivé. Tandis que, dans ce dernier, seul est reproché le fait d'exonérer les services du groupement servant principalement ou exclusivement à la réalisation d'opérations taxées des membres, désormais la Commission conteste d'une façon générale le fait que des services du groupement liés à des opérations taxées d'un membre puissent être exonérés.

30. En vertu de la jurisprudence constante, l'objet d'un recours fondé sur l'article 258 TFUE est déterminé par l'avis motivé, de sorte que le recours doit être fondé sur les mêmes moyens et les mêmes arguments que cet avis [6]. Toutefois, la Commission peut préciser ses griefs initiaux dans la requête, dans la mesure où cela n'a pas pour effet d'étendre l'objet du litige [7].

31. L'avis motivé de la Commission permet de comprendre clairement que celle-ci considère que le droit luxembourgeois ne respecte pas la condition énoncée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, qui veut que le groupement fournisse des services directement nécessaires à l'exercice d'une activité d'un membre exonérée, ou pour laquelle le membre n'est pas assujetti [8]. Dès lors que la Commission indique explicitement dans sa requête, à propos de l'objet du litige, qu'il y a violation du droit de l'Union de la part des dispositions luxembourgeoises dans tous les cas où les services servent à une opération taxée d'un membre, elle ne fait que préciser de manière licite les griefs qu'elle avait formulés au préalable.

32. Par ailleurs, le Grand-Duché de Luxembourg voit dans le comportement de la Commission au stade préliminaire de la procédure une violation du principe de coopération loyale, imposé par l'article 4, paragraphe 3, TUE. Ainsi, le Grand-Duché aurait informé la Commission – après expiration du délai que lui avait imparti la Commission dans l'avis motivé – que l'article 1^er du règlement grand-ducal [9] avait été précisé en réaction à ce premier grief de l'avis motivé. Or, la Commission n'a formulé aucune réserve à propos de cette modification pendant les 18 mois qui ont précédé l'annonce de l'introduction du recours.

6 — Voir, notamment, arrêts du 15 décembre 1982, Commission/Danemark (211/81, EU:C:1982:437, point 14) ; du 26 avril 2005, Commission/Irlande (C-494/01, EU:C:2005:250, point 35), et du 16 avril 2015, Commission/Allemagne (C-591/13, EU:C:2015:230, point 19).

7 — Voir, notamment, arrêts du 11 septembre 2001, Commission/Irlande (C-67/99, EU:C:2001:432, point 23) ; du 19 décembre 2013, Commission/Pologne (C-281/11, EU:C:2013:855, point 88), et du 16 avril 2015, Commission/Allemagne (C-591/13, EU:C:2015:230, point 19).

8 — Voir points 20 et 21 ainsi que points 68 et 69 de l'avis motivé.

9 — Voir point 15 des présentes conclusions.

33. En vertu de la jurisprudence constante, la date d'introduction d'un recours en manquement relève en principe de l'appréciation de la Commission [10]. Nous ne sommes pas non plus ici en présence d'une situation dérogatoire dans laquelle la Commission pourrait avoir porté atteinte aux droits de la défense du Grand-Duché de Luxembourg par son comportement dans la phase préliminaire de la procédure. En particulier, la Commission n'est pas tenue de prendre position avant l'introduction du recours sur le caractère approprié de mesures n'ayant été adoptées par l'État membre concerné pour remédier aux griefs qu'après l'expiration du délai fixé dans l'avis motivé. En effet, seule la situation juridique prévalant dans l'État membre à la date d'expiration de ce délai est déterminante pour l'existence d'un manquement [11], et donc pour la recevabilité d'un recours.

34. Il s'ensuit que le premier moyen est recevable.

2. Sur le bien-fondé du premier moyen

35. Le Grand-Duché de Luxembourg fait valoir à titre subsidiaire que le premier moyen est dépourvu de fondement quant au fond.

36. L'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA s'appliquerait en effet aux groupements dont les membres exercent, à côté de leur activité exonérée exclue du champ d'application de la taxe, également une activité taxée. Dans le cas des services que fournit un groupement, il s'agirait ici, par nature, de frais généraux d'un membre ne pouvant être affectés à aucune activité précise. S'il fallait, dans ce contexte, n'exonérer que les services qui sont uniquement liés à des activités exonérées ou exclues du champ d'application de la taxe, l'exonération n'aurait alors en pratique plus de portée.

37. Le Grand-Duché de Luxembourg invoque, en outre, le fait que le règlement grand-ducal a été complété par un article 1^er, paragraphe 2 [12], mais cette argumentation est dépourvue d'incidence dans la présente procédure. Ce qui importe pour l'appréciation du recours, c'est la situation juridique existant au Grand-Duché à la date de la fin du mois de mars 2012, c'est-à-dire à l'expiration du délai que contenait l'avis motivé [13]. Or, la disposition qui vient d'être évoquée n'a été adoptée qu'ultérieurement, le 7 août 2012.

38. Pour l'appréciation du premier moyen, il convient d'opérer une distinction entre deux conditions différentes posées à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, qui résultent clairement de son libellé.

39. En premier lieu, cette exonération suppose que les membres du groupement exercent une activité exonérée ou une activité pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti.

40. En second lieu, tout service fourni doit, pour pouvoir être exonéré, être directement nécessaire à l'exercice d'une activité exonérée ou d'une activité du membre pour laquelle il n'est pas assujetti. Si un membre d'un groupement exerce également, parallèlement à une activité exonérée, une activité soumise à la taxe, dans ce cas, les services fournis par le groupement aux membres peuvent être exonérés, mais à la condition qu'ils soient directement nécessaires à l'exercice de leur activité exonérée et non pas de leur activité soumise à la taxe.

10 — Voir, notamment, arrêts du 10 décembre 1968, Commission/Italie (7/68, EU:C:1968:51, p. 642) ; du 1^er juin 1994, Commission/Allemagne (C-317/92, EU:C:1994:212, point 4), et du 16 avril 2015, Commission/Allemagne (C-591/13, EU:C:2015:230, point 14).

11 — Arrêts du 10 septembre 1996, Commission/Allemagne (C-61/94, EU:C:1996:313, point 42) ; du 26 avril 2005, Commission/Irlande (C-494/01, EU:C:2005:250, point 29), et du 26 mai 2016, Commission/Grèce (C-244/15, EU:C:2016:359, point 47).

12 — Voir point 15 des présentes conclusions.

13 — Voir point 33 des présentes conclusions.

41. En ce qui concerne cette deuxième condition, il n'existe aucune raison de s'écarter du libellé clair de la disposition lors de l'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA. La Cour a déjà jugé à propos de cette définition, par analogie, que, étant donné la nécessité d'une interprétation stricte des exonérations en matière de TVA, une interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA qui élargirait la portée du texte serait incompatible avec la finalité de cette disposition [14].

42. Il est vrai qu'une interprétation stricte des exonérations ne doit pas aboutir à priver celles-ci de leur effet et à les rendre quasi inapplicables dans la pratique [15]. Tel ne saurait cependant être le cas en l'espèce. Contrairement à ce qu'affirme le Grand-Duché de Luxembourg, les services fournis par un groupement à ses membres ne sont pas nécessairement rattachables à leurs frais généraux, et donc à l'ensemble de leurs activités. Cela n'est vrai que dans le cas où un membre fait exécuter par le groupement des tâches relevant de son activité administrative générale, comme la comptabilité. Un membre peut cependant aussi transférer d'autres activités à un groupement, comme l'exploitation d'équipement médical ne présentant de lien direct qu'avec son activité exonérée.

43. Dès lors que l'article 2, sous a), du règlement grand-ducal prévoit une exonération également dans l'hypothèse où le service fourni n'est pas directement nécessaire à l'activité exonérée ou non taxable d'un membre, il est contraire en cela à l'article 2, paragraphe 1, sous c), et à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA.

44. Le premier moyen de recours est donc fondé.

B – Sur le deuxième moyen : droit à déduction pour les membres du groupement

45. Par son deuxième moyen, la Commission invoque une violation de l'article 1^er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de l'article 168, sous a), et de l'article 178, sous a), de la directive TVA.

46. Selon la Commission, conformément à l'article 4 du règlement grand-ducal, les membres du groupement exerçant une activité taxable sont autorisés à déduire la taxe acquittée sur les services fournis non pas au membre, mais au groupement, pour l'exercice de son activité. Or, selon les dispositions de la directive TVA et la jurisprudence de la Cour, un tel droit ne devrait appartenir qu'au groupement et le transfert d'un tel droit aux membres du groupement serait exclu. En outre, l'exercice du droit à déduction prévu à l'article 178, sous a), de la directive TVA serait lié à la détention d'une facture établie au nom de l'intéressé et non pas au nom d'une autre personne, en l'occurrence le groupement.

47. Le Grand-Duché de Luxembourg invoque pour sa défense le texte de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA. Il en résulterait que les dépenses du groupement ne seraient pas ses dépenses propres, mais les « dépenses communes » des membres. Or, aux termes de l'arrêt PPG Holdings [16], ce qui serait déterminant en dernière analyse pour le droit à déduction, c'est qui doit supporter les dépenses correspondantes ; dans le cas d'espèce, ce seraient les membres. En outre, le principe de neutralité fiscale serait enfreint si les membres ne se voyaient reconnaître aucun droit à déduction, car le groupement lui-même ne peut pas se prévaloir de la déduction.

14 — Arrêt du 15 juin 1989, Stichting UItvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, points 13 et 14), concernant l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive.

15 — Arrêts du 20 novembre 2003, Taksatorringnen (C-8/01, EU:C:2003:621, point 62), et du 11 décembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, point 30), concernant tous deux l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive ; voir aussi, concernant d'autres exonérations, arrêts du 14 juin 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, point 16), et du 9 décembre 2015, Fiscale Eenheid X (C-595/13, EU:C:2015:801, point 68).

16 — Arrêt du 18 juillet 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526).

48. Le Grand-Duché de Luxembourg établit en outre un parallèle avec la copropriété de locaux. Dans ce cas, également, chaque copropriétaire a un droit à déduction au titre des services en amont qui sont fournis globalement à la copropriété.

49. L'argument invoqué par le Grand-Duché de Luxembourg repose apparemment sur l'idée qu'un groupement n'est pas un assujetti mais est « transparent ». Ainsi, les services fournis au groupement vont, du point de vue de la TVA, directement bénéficier aux membres. Un groupement tel que visé à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA – le seul type de groupement concerné par la règle contestée en matière de droit à déduction – doit cependant être un assujetti, tel que défini à l'article 9 de la directive TVA.

50. La Cour a en effet jugé avec raison, à propos de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, qu'une interprétation de cette disposition qui élargirait la portée du texte de cette disposition serait incompatible avec la finalité de la disposition [17]. Or, il ressort de ce texte que le groupement « autonome » fournit les services en tant que tel et doit, par conséquent, être différencié de ses membres au regard du régime de la TVA. Puisque l'exonération n'est ainsi applicable qu'aux services fournis par le groupement lui-même, celui-ci doit avoir la qualité d'assujetti au regard de l'article 9 de la directive TVA. Dans le cas contraire, il n'existerait, aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, aucun service taxable du groupement qui soit susceptible d'être exonéré. Sont en effet taxables, en vertu de cette disposition, uniquement les services effectuées « par un assujetti agissant en tant que tel ».

51. Toute autre solution aurait pour conséquence de faire entrer également dans le champ de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA des services que les membres d'un groupement – alors non autonome au regard du régime de la TVA – se fournissent mutuellement. Or, cela représenterait un élargissement très conséquent du champ d'application de cette exonération, pouvant, en fonction de la définition du groupement, aussi aboutir à exonérer les services rendus entre des sociétés d'un groupe. Cela pourrait, certes, se concilier avec la finalité de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, qui est, selon la jurisprudence, d'éviter que « la personne qui offre certains services soit soumise au paiement de la taxe alors qu'elle a été amenée à collaborer avec d'autres professionnels à travers une structure commune prenant en charge des activités nécessaires à l'accomplissement desdits services » [18]. Cependant, une telle interprétation serait non seulement en conflit, comme nous l'avons vu, avec le libellé de l'exonération, mais aussi avec l'article 11 de la directive TVA qui prévoit une règle propre pour les groupes de sociétés, subordonnée à d'autres conditions, et avec le principe de l'interprétation stricte des exonérations en matière de TVA, affirmé dans la jurisprudence constante [19].

52. Par conséquent, les groupements autonomes tels que visés par l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, qui possèdent, en tant que tels, la qualité d'assujetti doivent être distingués des simples agissements conjoints de plusieurs personnes, dans le cadre desquels le groupement ne constitue pas, en effet, un assujetti autonome. C'est ce qui peut se rencontrer dans le cas d'une copropriété, situation que le Grand-Duché de Luxembourg a invoquée à titre de comparaison. Cette situation devrait alors être qualifiée de simples agissements conjoints des membres [20].

17 — Arrêt du 15 juin 1989, Stichting UItvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, points 13 et 14), qui concernent l'article 13, partie A, paragraphe 1, sous f), de la sixième directive.

18 — Arrêt du 11 décembre 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, point 37).

19 — Voir notamment arrêts du 26 juin 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, point 19) ; du 16 septembre 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, point 25), et du 2 juillet 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, point 18).

20 — Voir, à ce propos, arrêt du 21 avril 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, points 54 à 56) ; voir aussi, sur un plan général, à propos du lien entre une société et ses gérants au regard du régime de la TVA pour la qualité d'assujetti, arrêts du 27 janvier 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), et du 18 octobre 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

53. Si, cependant, le groupement concerné par la règle contestée représente un assujetti indépendant face à ses membres, alors il ne peut détenir un droit à déduction que lui-même au titre des services qu'il a reçus. Conformément à l'article 168, sous a), de la directive TVA, un assujetti n'a en effet un droit à déduction qu'au regard des biens et « services qui *lui* sont seront livrés et […] fournis » [21].

54. Il est vrai – comme cela ressort notamment de l'arrêt PPG Holdings, invoqué par le Grand-Duché de Luxembourg – qu'une acquisition propre de tels services fournis en amont peut aussi être reconnue lorsque l'assujetti commande des services bénéficiant aussi à un tiers [22]. Il n'en résulte cependant aucun droit à déduction pour celui qui n'a pas commandé ces services et à qui ces services n'ont pas été fournis au sens de l'article 168, sous a), de la directive TVA.

55. Enfin, la règle contestée de l'article 4 du règlement grand-ducal n'est pas non plus indispensable pour préserver le principe de neutralité fiscale. En effet, ce principe garantit, dans sa variante qu'est la neutralité de l'imposition [23], simplement que l'assujetti dont l'activité est elle-même soumise à la taxe pourra être déchargé totalement de la TVA due ou acquittée dans le cadre de son activité économique [24]. Par conséquent, le groupement ne peut pas se prévaloir d'un droit à déduction dans la mesure où il fournit à ses membres des services exonérés, au regard de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA. Si, en revanche, le groupement fournit des services pour l'activité taxée de ses membres, alors ces services ne sont pas exonérés aux termes de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA [25]. Dans ce dernier cas de figure, le groupement bénéficie donc, aux termes de l'article 168, sous a), de la directive TVA, d'un droit à déduction au regard des prestations qu'il a reçues en amont, autant que les membres au regard des services reçus du groupement.

56. En dehors de la violation de l'article 168, sous a), qui doit ainsi être constatée, l'article 1^er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA, également invoqué par la Commission, n'offre pas d'intérêt propre, car il ne représente qu'une disposition à caractère programmatique.

57. Par ailleurs, il n'y a pas de violation supplémentaire de la part du Grand-Duché de Luxembourg de l'article 178, sous a), de la directive TVA.

58. Conformément à l'article 178, sous a), de la directive TVA, l'assujetti doit, il est vrai, détenir une facture établie conformément aux articles 220 à 236 et aux articles 238, 239 et 240 de ladite directive pour pouvoir exercer le droit à déduction visé à l'article 168, sous a), de la directive. On ne saurait cependant déduire de ces articles que, comme le soutient la Commission, la facture doit être libellée au nom de l'assujetti qui se prévaut de la déduction auprès des autorités fiscales. L'article 226, point 5, de la directive TVA indique simplement que le nom du destinataire du service doit être indiqué dans la facture.

59. Le droit luxembourgeois ne déroge pas à cela en conférant aux membres d'un groupement un droit à déduction qui ne leur est pas attribué par l'article 168, sous a), de la directive TVA. En d'autres termes, lorsque le groupement concerné apparaît comme le destinataire de la prestation, il ne s'agit pas d'un faux nom sur la facture ; le nom en question indique bien, au contraire, que le membre concerné du groupement n'a pas de droit à déduction parce qu'il n'est pas le destinataire du service. Si le Grand-Duché de Luxembourg exigeait, en revanche, l'indication du membre concerné sur la facture en tant que faux destinataire du service, il y aurait alors violation de l'article 226, point 5, de la directive TVA.

21 — Mise en italique par nos soins.

22 — Arrêt du 18 juillet 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, points 19 à 29).

23 — Voir, sur les différentes implications de ce principe, arrêts du 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, points 46 à 48) ; du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein (C-322/99 et C-323/99, EU:C:2001:280, point 76), et du 2 juillet 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, point 40).

24 — Voir arrêts du 14 février 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, point 19) ; du 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, point 47), et du 28 juillet 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, point 29).

25 — Voir points 40 à 42 des présentes conclusions.

60. Le deuxième moyen est par conséquent fondé uniquement en ce qu'il est tiré d'une violation de l'article 168, sous a), de la directive TVA.

C – Sur le troisième moyen : absence d'imposition des services fournis par les membres au groupement

61. Enfin, la Commission invoque avec son troisième moyen une violation de l'article 14, paragraphe 2, sous c), et de l'article 28 de la directive TVA.

62. Selon la Commission, en vertu de ces dispositions, dans le cas d'un assujetti qui, en tant qu'intermédiaire agissant en nom propre mais pour le compte d'autrui, fournit des services à un tiers ou reçoit des services d'un tiers, il faut considérer qu'il s'agit de deux prestations successives au regard de la TVA, d'une part, entre le mandant et l'assujetti, et, d'autre part, entre l'assujetti et le tiers. Or, la note du CObMA prévoit, au contraire, que, lorsqu'un membre reçoit des services en son nom propre, mais pour le compte du groupement, l'affectation des coûts correspondant au groupement est sans effet du point de vue de la TVA.

1. Sur la recevabilité du troisième moyen

63. Le Grand-Duché de Luxembourg soulève une exception d'irrecevabilité également à l'égard du troisième moyen.

64. La note du CObMA ne serait pas attribuable au Grand-Duché de Luxembourg. Celui-ci constitue un organe informel, dont l'organisation relève du privé et qui n'est pas reconnu par l'État. Le fait que le site Internet de l'administration fiscale luxembourgeoise se réfère à la note du CObMA n'y changerait rien. Cela se produit uniquement dans le cadre de la rubrique « actualités » qui contient notamment aussi des informations sur les articles de presse.

65. La Commission estime au contraire que l'administration fiscale luxembourgeoise est coauteur de la note du CObMA, ainsi que le montrerait son texte. Le contenu de la note refléterait ainsi la position juridique et la pratique de l'administration fiscale luxembourgeoise.

66. Dans la mesure où le Grand-Duché de Luxembourg n'a pas contesté l'argumentation de la Commission selon laquelle le contenu critiqué de la note du CObMA correspond à la pratique de l'administration fiscale luxembourgeoise, il n'y a pas lieu d'examiner plus en détail la question de savoir si la note elle-même doit être attribuée au Grand-Duché de Luxembourg. En effet, un État membre peut violer le droit de l'Union non seulement par les règles de droit qu'il adopte, mais également par sa pratique administrative.

67. Il n'y a pas lieu non plus de rechercher si l'objection tirée de la non-imputabilité – à la supposer exacte – affecte la recevabilité ou le bien-fondé du troisième moyen. Le troisième moyen est par conséquent en tout état de cause recevable.

2. Sur le bien-fondé du troisième moyen

68. Le Grand-Duché de Luxembourg critique le bien-fondé du troisième moyen en soutenant que l'argumentation de la Commission ne pourrait être suivie que dans le cas où le groupement lui-même et ses membres sont indépendants les uns des autres. Or, tel n'est pas le cas précisément lorsque le groupement n'a pas la personnalité juridique et n'est fondé que sur l'accord de ses membres. Le passage critiqué de la note du CObMA s'appliquerait, en effet, uniquement à de tels groupements, contrairement à ce qu'affirme la Commission. De tels groupements n'agissent qu'à travers leurs membres gérants et ne représentent pas nécessairement un assujetti distinct de ceux-ci. La Cour s'est

prononcée en un sens analogue dans l'arrêt EDM [26] également.

69. Cette défense du Grand-Duché de Luxembourg doit être globalement écartée. Comme nous l'avons déjà indiqué, l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA, auquel la note du CobMA se rapporte exclusivement, suppose précisément que le groupement est un assujetti indépendant de ses membres [27].

70. L'article 14, paragraphe 2, sous c), indique qu'est considérée comme une livraison de biens notamment la transmission du bien effectué en vertu d'un contrat de commission à l'achat. L'article 28 de la directive TVA prévoit qu'un assujetti agissant en son nom propre, mais pour le compte d'autrui, qui s'entremet dans une prestation de services, est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question. Comme la Cour l'a jugé dans l'arrêt Henfling e.a. à propos de commissions à la vente, l'article 28 de la directive TVA crée la fiction juridique de deux prestations de services identiques [28], fournies successivement entre le mandant et l'intermédiaire, et entre l'intermédiaire et le client. Il en va de même dans l'autre sens, pour la commission à l'achat concernée par la note du CObMA.

71. Il ressort ainsi des dispositions citées que, en cas de commission à l'achat, c'est-à-dire de commande à un acheteur visant à procurer un bien ou service, effectuée en nom propre, mais pour le compte du mandant, on est en présence d'une livraison de biens ou d'une prestation de services entre l'acheteur et le mandant du point de vue de la TVA. Ainsi, lorsque l'administration fiscale luxembourgeoise traite la relation entre le groupement et le membre comme sans incidence au regard de la TVA, conformément à la note du CObMA, il n'y a pas de conformité au droit de l'Union. Dans la mesure où le groupement doit rembourser aux membres les coûts liés à l'achat, il existe de ce fait un accord de commission qui doit être traité comme le prévoient l'article 14, paragraphe 2, sous c), et l'article 28 de la directive TVA.

72. La pratique de l'administration fiscale luxembourgeoise, correspondant à la règle figurant dans la note du CObMA mise en cause par la Commission, est par conséquent contraire à l'article 14, paragraphe 2, sous c), et à l'article 28 de la directive TVA. Cela vaut indépendamment du point de savoir si cette règle concerne l'ensemble des groupements ou – comme le soutien le Grand-Duché de Luxembourg – uniquement les groupements n'ayant pas la personnalité juridique. Le litige existant à ce propos entre les parties, quant à l'étendue du champ d'application de la réglementation luxembourgeoise, est par conséquent sans pertinence pour l'issue de la présente procédure.

73. Il s'ensuit que le troisième moyen de recours est lui aussi fondé.

D – Conclusion et dépens

74. Ainsi, le recours doit être accueilli intégralement en ses premier et troisième moyens et partiellement en son deuxième moyen.

26 — Arrêt du 29 avril 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243).

27 — Voir points 49 à 52 des présentes conclusions.

28 — Arrêt du 14 juillet 2011, Henfling e.a. (C-464/10, EU:C:2011:489, point 35).

75. Il y a lieu de statuer en application de l'article 138, paragraphe 3, du règlement de procédure de la Cour de justice en ce qui concerne les dépens. En vertu de cette disposition, si les parties succombent respectivement sur un ou plusieurs chefs, chaque partie supporte ses propres dépens. Au vu des circonstances de l'espèce, il y a néanmoins lieu de condamner le Grand-Duché de Luxembourg sur le fondement de la deuxième phrase de cette disposition à l'ensemble des dépens, parce que le fait que la Commission ait partiellement succombé en son grief tiré de la violation supplémentaire de l'article 178, sous a), de la directive TVA [29] n'a pas de poids significatif.

VI – Conclusion

76. Compte tenu de l'ensemble des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de statuer ainsi sur le recours de la Commission européenne contre le Grand-Duché de Luxembourg :

1) Le Grand-Duché de Luxembourg a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous c), et de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ayant adopté et maintenu en vigueur des dispositions exonérant de la taxe sur la valeur ajoutée les services fournis par les groupements autonomes de personnes à leurs membres également dans le cas où ces services n'étaient pas directement nécessaires à l'exercice d'une activité exonérée des membres ou d'une activité pour laquelle ils n'avaient pas la qualité d'assujetti.

2) Le Grand-Duché de Luxembourg a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 168, sous a), de la directive 2006/112 en ayant adopté et maintenu en vigueur des dispositions qui autorisaient un membre au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive à se prévaloir d'un droit à déduction à l'égard de services en amont n'ayant pas été fournis à lui-même, mais au groupement.

3) Le Grand-Duché de Luxembourg a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 14, paragraphe 2, sous c), et de l'article 28 de la directive 2006/112 en ayant adopté une pratique administrative qui, en cas d'achat de biens ou services par un membre au sens de l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive, effectués en son propre nom et pour le compte du groupement, a traité le rattachement des frais au groupement comme étant sans incidence du point de vue de la TVA.

4) Le recours est rejeté pour le surplus.

5) Le Grand-Duché de Luxembourg est condamné aux dépens.

29 — Voir points 57 à 59 des présentes conclusions.