



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. NILO JÄÄSKINEN
présentées le 27 novembre 2012¹

Affaire C-480/10

**Commission européenne
contre**

Royaume de Suède

«Manquement d'État — Taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Article 11 — Réglementation nationale limitant l'immatriculation de groupements TVA aux prestataires de services financiers et de services d'assurance — Compatibilité avec la réglementation de l'Union en matière de TVA»

I – Introduction

1. Par son recours, la Commission européenne demande à la Cour de justice de l'Union européenne de constater que, en limitant en pratique le régime de groupement pour la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») aux prestataires de services financiers et de services d'assurance, le Royaume de Suède a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée².

2. L'article 11 de la directive TVA pose les règles relatives au traitement de plus d'un assujetti comme une seule entité pour les besoins de l'administration de la taxe (souvent dénommé «groupement TVA»). Une requête dans le même sens a été introduite contre la République de Finlande³.

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA».

3 — Affaire Commission/Finlande (C-74/11), pendante devant la Cour. Je présente aujourd'hui, également, mes conclusions dans l'affaire Commission/Irlande (C-85/11), pendante devant la Cour, concernant la question de savoir si un État membre peut admettre un non-assujetti dans un groupement TVA, question qui a une incidence sur l'affaire Commission/Finlande, précitée. La Commission a également contesté l'admission d'un non-assujetti dans un groupement TVA dans les affaires Commission/République tchèque (C-109/11); Commission/Danemark (C-95/11); Commission/Pays-Bas (C-65/11), et Commission/Royaume-Uni (C-86/11), pendantes devant la Cour. La Cour n'a cependant demandé des conclusions que dans la présente espèce ainsi que dans l'affaire Commission/Irlande, précitée.

II – Le cadre juridique

A – Le droit de l'Union

3. L'article 11 de la directive TVA pose les règles suivantes en matière de groupements TVA:

«Après consultation du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommé 'comité de la TVA'), chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

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

B – Le droit suédois

4. L'article 1^{er} du chapitre 6 a de la loi (1994:200) sur la TVA [medvärdeskattelagen (1994:200), ci-après la «loi sur la TVA»] dispose:

«Aux fins de l'application des dispositions de la présente loi, deux ou plusieurs entités économiques peuvent, dans les conditions indiquées dans le présent chapitre, être considérées comme une seule entité économique (groupement TVA), et l'activité exercée par le groupement TVA peut être considérée comme une seule activité.»

5. L'article 2 du chapitre 6 a de cette même loi dispose:

«Peuvent exclusivement participer à un groupement TVA:

- 1) les entités économiques placées sous la surveillance de l'inspection des finances et qui exercent une activité exonérée parce que le chiffre d'affaires lié à cette activité est exonéré en vertu de l'article 9 ou de l'article 10 du chapitre 3, et
- 2) les entités économiques ayant principalement pour vocation de livrer des biens ou de fournir des services aux entités économiques visées au point 1 ci-dessus, ou
- 3) les entités économiques commissionnaires et commettants se trouvant dans un lien de commission tel que celui visé au chapitre 36 de la loi (1999:1229) relative à l'impôt sur le revenu.»

6. L'article 9 du chapitre 3 de la loi sur la TVA exonère les prestations de services bancaires et financiers, ainsi que les opérations consistant en des échanges de valeurs mobilières ou des transactions similaires.

7. L'article 10 du chapitre 3 de la même loi exonère en outre la prestation de services d'assurance et de réassurance. Il découle de ces dispositions que, en substance, seuls les opérateurs économiques exerçant des activités dans les secteurs des services financiers et des services d'assurance peuvent constituer un groupement TVA.

III – Procédure précontentieuse et procédure contentieuse

8. Le 23 septembre 2008, la Commission a adressé au Royaume de Suède une lettre de mise en demeure, dans laquelle elle considérait que les dispositions suédoises en matière de TVA étaient contraires à l'article 11 de la directive TVA, dans la mesure où elles limitaient l'application du régime de groupement TVA aux prestataires de services financiers et de services d'assurance.

9. Ledit État membre a répondu à cette mise en demeure par une lettre du 19 novembre 2008, dans laquelle il soutenait que la législation suédoise sur les groupements TVA n'était pas contraire à la directive TVA.

10. Le 20 novembre 2009, la Commission a émis un avis motivé, réitérant sa position. Le Royaume de Suède a répondu au dit avis par une lettre du 20 janvier 2010, dans laquelle il maintenait que son interprétation de la directive TVA était juste.

11. Insatisfaite de cette réponse, la Commission a saisi la Cour par une requête introduite le 1^{er} octobre 2010. La Commission demande à la Cour de constater que, en limitant en pratique le régime de groupement TVA aux prestataires de services financiers et de services d'assurance, le Royaume de Suède a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 11 de la directive TVA.

12. Le Royaume de Suède conclut au rejet pour irrecevabilité, car l'objet de la requête va au-delà des griefs exposés par la Commission au cours de la phase précontentieuse. Subsidiairement, il conclut au rejet de la requête comme infondée.

13. L'Irlande et la République de Finlande sont intervenues au soutien des conclusions du Royaume de Suède. Ces États membres et la Commission ont participé à l'audience du 6 septembre 2012.

IV – Sur la recevabilité

14. Dans sa duplique, le Royaume de Suède affirme que, à aucun moment de la phase précontentieuse, la Commission n'a soulevé le grief de la violation du principe d'égalité de traitement. En effet, ses griefs se sont limités à la violation du principe de neutralité fiscale. La question de l'égalité de traitement n'a été soulevée que dans le cadre du recours en manquement devant la Cour, ce qui constitue une extension et une modification illicites de celui-ci.

15. Conformément à une jurisprudence établie, le recours doit se fonder sur les mêmes griefs et moyens que l'avis motivé⁴. Dans la mesure où l'avis motivé ne fait pas état d'un grief, celui-ci ne peut être recevable.

16. Toutefois, comme la Cour l'a constaté dans l'arrêt du 18 novembre 2010, *Commission/Portugal*, cette exigence ne saurait aller jusqu'à imposer, en toute hypothèse, une coïncidence parfaite entre l'énoncé des griefs dans le dispositif de l'avis motivé et les conclusions de la requête, dès lors que l'objet du litige, tel que défini dans l'avis motivé, n'a pas été étendu ou modifié⁵.

4 — Voir arrêt du 11 juillet 2002, *Commission/Espagne* (C-139/00, Rec. p. I-6407, point 18 et jurisprudence citée).

5 — C-458/08, Rec. p. I-11599, point 44 et jurisprudence citée. Voir, également, arrêt du 10 mai 2012, *Commission/Estonie* (C-39/10, points 24 à 26).

17. L'article 38, paragraphe 1, sous c), du règlement de procédure de la Cour, lu en combinaison avec l'article 21 du statut de la Cour de justice de l'Union européenne, pose parmi les conditions de recevabilité que le recours en manquement doit contenir l'objet du litige et un exposé sommaire des moyens invoqués⁶. Ce qui est demandé est que soient exposés, de manière à tout le moins sommaire, les éléments de droit et de fait sur lesquels ces griefs sont fondés⁷. La régularité de cette procédure constitue une garantie essentielle voulue par le traité FUE non seulement pour la protection des droits de l'État membre en cause, mais également pour assurer que la procédure contentieuse éventuelle aura pour objet un litige clairement défini⁸.

18. À mon avis, lorsqu'un moyen en droit soulevé pour la première fois devant la Cour diffère au fond d'un grief invoqué au cours de la procédure précontentieuse, il s'ensuit inévitablement que la Commission a étendu ou modifié l'objet du litige. Dans de telles circonstances, il ne peut être soutenu que la Commission ne fait que détailler les arguments mis en avant de manière plus générale à un stade antérieur de la procédure⁹. Au contraire, l'architecture du litige s'en trouve bouleversée.

19. Toutefois, tel n'est pas le cas du principe d'égalité de traitement dans le contexte du présent recours en manquement. Le grief de la Commission est demeuré le même au cours de la phase précontentieuse et de la phase contentieuse, à savoir que, en limitant en pratique le régime de l'article 11 sur les groupements TVA à certains secteurs d'activité, à l'exclusion de tous les autres opérateurs économiques en Suède, des situations comparables ont fait l'objet d'un traitement différent.

20. La différence entre la neutralité fiscale et le principe plus général d'égalité de traitement se résume à la question de savoir si des opérateurs économiques, qui ne sont pas directement en concurrence, se trouvent dans une situation comparable. Ceci parce que la neutralité fiscale n'est applicable que dans un contexte de concurrence. Il n'en demeure pas moins qu'il peut y avoir violation du principe d'égalité de traitement si des situations comparables font l'objet d'un traitement différent¹⁰. Toutefois, à mon avis, toute distinction entre la neutralité fiscale et l'égalité de traitement ne peut avoir qu'une importance secondaire, voire moindre, pour résoudre le présent litige.

21. Je suis parvenu à cette conclusion en raison de l'importance primaire de l'interprétation de l'article 11 de la directive TVA pour se prononcer sur la question de savoir si, en limitant l'accès au régime de groupement TVA aux secteurs des services financiers et des services d'assurance, le Royaume de Suède a agi en conformité avec le droit de l'Union. Suivant une jurisprudence bien établie, la première étape du raisonnement consiste à examiner le sens littéral de cet article 11. Ce n'est que si les termes pertinents dudit article 11 devaient se prêter à une interprétation différente qu'il peut être fait référence à son contexte et à ses objectifs¹¹. À ce stade, les principes de neutralité fiscale et d'égalité de traitement deviennent pertinents en tant qu'arguments pour éclairer l'interprétation de l'article 11 de la directive TVA¹². En tant que tels, ils ne jouent pas un rôle indépendant dudit article 11 en tant qu'éléments des obligations du Royaume de Suède susceptibles d'avoir une incidence sur la recevabilité du présent recours en manquement.

6 — Les dispositions correspondantes figurent à l'article 120, sous c), du nouveau règlement de procédure, entré en vigueur le 1^{er} novembre 2012 (JO L 265, p. 1).

7 — Arrêt du 16 juin 2005, *Commission/Italie* (C-456/03, Rec. p. I-5335, point 23 et jurisprudence citée).

8 — *Ibidem* (point 37).

9 — Arrêt *Commission/Portugal*, précité (point 47).

10 — Voir, notamment, arrêt du 13 juillet 2000, *Idéal tourisme* (C-36/99, Rec. p. I-6049). De fait, la validité des dispositions de la directive TVA peut être contestée pour violation du principe d'égalité de traitement. Voir arrêt du 23 avril 2009, *Puffer* (C-460/07, Rec. p. I-3251). Pour un exemple récent où la Cour a été saisie de la question de savoir si un État membre avait méconnu le principe d'égalité de traitement dans la transposition de la directive TVA, voir ordonnance du 19 janvier 2012, *Purple Parking et Airparks Services* (C-117/11).

11 — Arrêt du 15 juillet 2010, *Commission/Royaume-Uni* (C-582/08, Rec. p. I-7195, point 51). Voir, également, point 52 de mes conclusions dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt.

12 — Voir, notamment, arrêts du 12 janvier 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, Rec. p. I-589, point 31), ainsi que du 27 avril 2006, *Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen* (C-443/04 et C-444/04, Rec. p. I-3617, point 36).

22. Par conséquent, le fait que l'avis motivé de la Commission n'ait pas fait explicitement mention du principe d'égalité de traitement dans un sens plus large que celui de la neutralité fiscale ne signifie pas qu'elle soulève un nouveau grief que la Cour devrait écarter.

V – Argumentation des parties

23. La Commission affirme que le fait de limiter l'accès au régime des groupements TVA aux seuls prestataires de services financiers et de services d'assurance est contraire à l'article 11 de la directive TVA, car un régime national de groupement TVA doit s'appliquer à toutes les entreprises établies dans l'État membre concerné, quel que soit leur type d'activité. Cela serait évident au vu du libellé du dit article 11, qui dispose que «chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation».

24. Selon la Commission, cette interprétation serait étayée par l'objet de l'article 11 de la directive TVA, qui est de permettre aux États membres de considérer comme un seul assujetti plusieurs opérateurs économiques qui ne sont des entités distinctes que sur un plan technique. Ledit article 11 vise la simplification administrative et permet de combattre les abus. Selon la Commission, ces objectifs sont pertinents pour toutes les entreprises de tous les secteurs, et pas uniquement pour celles opérant dans certains secteurs.

25. La Commission soutient en outre que les dispositions pertinentes de la loi suédoise sont incompatibles avec le principe d'égalité de traitement, car des situations comparables sont traitées de manière différente, sans que cette différenciation soit objectivement justifiée¹³. Elle affirme également que, en matière fiscale, la violation du principe d'égalité de traitement peut se trouver caractérisée par des discriminations affectant des opérateurs économiques qui ne sont pas forcément concurrents, mais se trouvent néanmoins dans une situation comparable.

26. La Commission considère que, s'agissant de l'application de l'article 11 de la directive TVA, toutes les entreprises établies en Suède se trouvent en effet dans une situation comparable, mais que la limitation du champ d'application du régime suédois de groupement TVA aux entreprises opérant dans le secteur des services financiers et des services d'assurance a pour conséquence de favoriser ces dernières par rapport aux entreprises opérant dans d'autres secteurs d'activité. Elle ne voit aucune justification objective à cette différenciation.

27. Le Royaume de Suède affirme que les dispositions de la loi suédoise sont conformes au libellé de l'article 11 de la directive TVA. En l'absence de plus de précisions dans cette disposition, les États membres sont libres de désigner, parmi les personnes établies sur leurs territoires, celles qui peuvent avoir accès au régime de groupement TVA.

28. Le Royaume de Suède fait valoir qu'il est particulièrement opportun d'ouvrir la possibilité de groupement TVA dans le secteur financier, car l'activité des entreprises y est souvent fractionnée entre plusieurs personnes morales distinctes, et ce en raison d'obligations réglementaires. Par ailleurs, le secteur financier est fortement exposé à la concurrence d'opérateurs économiques établis dans d'autres États membres et, dans la mesure où ces derniers ont accès au régime de groupement TVA, les opérateurs économiques suédois du secteur financier se trouveraient désavantagés en l'absence de régime de groupement TVA.

13 — La Commission se réfère ici à l'arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Rec. p. I-2283, points 49 et 51).

29. Le Royaume de Suède affirme en outre que le régime de groupement TVA n'a été introduit que dans une mesure limitée aux opérateurs des secteurs des services financiers et des services d'assurance afin de faire obstacle à la fraude et à l'évasion fiscales qui peuvent, par exemple, consister en la comptabilisation comme internes au groupement d'opérations qui, en réalité, ont été réalisées entre des membres du groupement et des tiers.

30. Le Royaume de Suède est d'avis que le régime suédois de groupement TVA est conforme à la fois au principe d'égalité de traitement et à celui de neutralité fiscale. La jurisprudence relative au principe d'égalité de traitement pose des conditions sur la neutralité de concurrence et la réglementation suédoise en matière de groupement TVA y est conforme, car les opérateurs économiques du secteur financier sont, pour l'essentiel, en concurrence entre eux. De même, la réglementation suédoise n'est pas incompatible avec le principe d'égalité de traitement au sens large, car les opérateurs économiques du secteur financier ne sont pas dans une situation comparable à celles des opérateurs économiques d'autres secteurs d'activité, et ce parce que, pour des raisons réglementaires, les opérateurs économiques du secteur financier sont souvent divisés en différentes entités juridiques.

31. Enfin, ledit État membre soutient que l'interprétation de l'article 11 de la directive TVA pourrait s'inspirer des dispositions de cette dernière relatives aux exonérations et aux taux réduits¹⁴. Dès lors que l'article 11 permet la réalisation d'opérations non assujetties au sein d'un groupement TVA et que cette disposition apporte donc une dérogation au régime général de la taxe, son champ d'application doit faire l'objet d'une interprétation restrictive.

VI – Analyse

A – *Observations liminaires*

32. À mon avis, la question déterminante est la suivante: un État membre, qui a fait usage de la faculté d'introduire un régime de groupement TVA, peut-il en restreindre l'accès à certains opérateurs économiques, qui satisfont aux conditions posées par l'article 11 de la directive TVA, sans en étendre l'accès à tous les opérateurs économiques qui satisfont à ces conditions?

33. La réponse est essentiellement fonction de la portée de l'article 11 de la directive TVA. Lorsqu'ils exercent leur droit de considérer comme «un seul assujetti» les personnes établies sur leurs territoires, qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, les États membres peuvent-ils opérer une distinction en fonction de la nature des activités exercées par les opérateurs économiques, de sorte que certaines opérations ou certaines catégories d'assujettis soient exclus¹⁵? Le Royaume de Suède a-t-il respecté les limites de l'article 11 de la directive TVA¹⁶?

34. Il convient tout d'abord de rappeler que, suivant une jurisprudence bien établie, pour déterminer la portée d'une disposition du droit de l'Union, il y a lieu de tenir compte à la fois de ses finalités, de son contexte et de ses termes¹⁷. Comme je l'ai déjà exposé, j'examinerai d'abord les termes de l'article 11 de la directive TVA et, en tant que de besoin, son contexte et ses finalités.

14 — Voir, respectivement, titre IX et article 98 de la directive TVA.

15 — Pour une problématique analogue, voir arrêt *Turn- und Sportunion Waldburg*, précité (point 30).

16 — Voir, par analogie, arrêt du 28 juin 2007, *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust et The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, Rec. p. I-5517, point 44).

17 — Arrêt du 29 octobre 2009, *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Rec. p. I-10567, point 23 et jurisprudence citée). Voir, également, arrêt du 19 juillet 2012, *A* (C-33/11, point 27).

B – De l'interprétation des termes de l'article 11 de la directive TVA

35. Suivant une jurisprudence bien établie, les États membres sont en droit de se fonder sur le texte d'une directive¹⁸. Sur ce fondement, il ressort clairement du texte de l'article 11 de la directive TVA que cette disposition n'impose pas une obligation. Toutefois, si un État membre décide de faire usage de la faculté d'instaurer un régime de groupement TVA, les conditions dudit régime doivent être conformes à la directive TVA.

36. L'article 11 de la directive TVA dispose que le groupement TVA est ouvert à toutes les personnes établies sur le territoire d'un État membre, sous réserve d'être étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. La disposition ne renferme aucune autre restriction. Au contraire, il est permis de soutenir que l'expression «les personnes» est de nature à restreindre la marge des États membres dans la transposition de cette disposition. À mon avis, l'expression «les personnes» vise toute personne, quel que soit le secteur d'activité dans lequel elle opère. Par conséquent, l'interprétation littérale de l'article 11 de la directive TVA exclut toute restriction de sa portée à des secteurs d'activité déterminés.

37. Si la Cour accueille cette analyse sur la base du texte de l'article 11 de la directive TVA, il ne lui sera pas strictement nécessaire d'examiner son contexte et ses finalités¹⁹. Je vais néanmoins examiner cet aspect pour le cas où mes conclusions relativement au texte dudit article 11 ne seraient pas suivies.

C – Du groupement TVA dans le contexte plus large du régime de la TVA

38. La constitution d'un groupement TVA conduit à ce qu'il n'y ait qu'un seul assujetti pour les besoins de la taxe qui, à tout point de vue, est comparable à un assujetti constitué par une seule entité²⁰. Indépendamment de sa nature en tant que régime spécial, le groupement TVA ne fait ni réduire ni accroître les droits de l'assujetti, tel que défini à l'article 9 de la directive TVA.

39. Le système de TVA atteint la plus grande simplicité et la plus grande neutralité à deux conditions, à savoir, premièrement, lorsque la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible et, deuxièmement, lorsque son champ d'application englobe tous les stades de la production et de la distribution ainsi que le domaine des prestations de services²¹. Le régime de la TVA devrait aboutir à une neutralité concurrentielle en ce sens que, sur le territoire de chaque État membre, les biens et les services semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution²². Lorsqu'il fonctionne de manière optimale, cette soi-disant neutralité fiscale ne devrait avoir aucune incidence, que ce soit sur la concurrence ou sur les décisions des opérateurs économiques pour organiser leurs activités, telles que celles concernant des choix de forme juridique ou de structure d'organisation²³.

18 — Voir arrêt du 15 juillet 2010, Commission/Royaume-Uni, précité (points 49 à 51).

19 — Ibidem (point 51). Voir, également, point 52 de mes conclusions dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt.

20 — La mise en œuvre pratique de l'option du groupement TVA présente une diversité certaine. Certains États membres ayant adopté ce régime le rendent obligatoire pour ceux qui satisfont à ses conditions alors qu'il est facultatif dans d'autres.

21 — Voir considérant 5 de la directive TVA.

22 — Voir considérant 7 de la directive TVA.

23 — Terra, B., et Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, chapitre 7.3.

40. La constitution d'un groupement TVA déclenche l'obligation fiscale de ce groupement et met fin à celle, distincte, de chacun de ses membres assujettis avant l'adhésion audit groupement²⁴. Le traitement fiscal des opérations réalisées par le groupement TVA, tant entre des entités situées en son sein qu'avec des tiers, est comparable au traitement fiscal d'un assujetti unique opérant individuellement. Les opérations réalisées entre les membres de ce groupement, qui demeurent donc internes à celui-ci, sont réputées être réalisées par ledit groupement pour son propre compte. Par conséquent, du point de vue de la TVA, les opérations internes au groupement TVA n'existent pas.

41. Lorsqu'un groupement TVA agit en conformité avec les règles du régime de la TVA, le droit à déduction de ses membres sur leurs achats n'est pas étendu²⁵. Ce droit continue d'être applicable aux seuls biens et services fournis pour les activités assujetties du groupement TVA. De même, les membres du groupement TVA ne peuvent déduire la TVA sur les prestations en faveur d'activités exonérées.

D – De l'objet des dispositions relatives au groupement TVA

42. Compte tenu de l'objet et de la teneur du régime de groupement TVA, tels qu'exposés ci-dessus, je ne peux accueillir l'argument du Royaume de Suède selon lequel les États membres sont libres de définir les secteurs d'activité pouvant bénéficier de ce régime. Je parviens à cette conclusion pour les raisons suivantes.

43. Le groupement TVA ne crée pas d'avantage économique lors d'un achat effectué pour les activités assujetties, puisque l'acquéreur est autorisé à déduire la TVA en amont. Dans un tel cas, il est en principe indifférent que l'achat soit effectué au sein du groupement TVA sans TVA en amont ou à l'extérieur du groupement TVA avec une TVA en amont.

44. Dans certains cas, les membres d'un groupement TVA peuvent tirer des avantages économiques de leur participation²⁶. Ainsi, par exemple, la participation à un groupement TVA peut être avantageuse dans un cas où un membre procédant à un achat assujetti ne pourrait pas déduire la TVA en tout ou partie en raison du non-assujettissement de ses activités. Si un tel membre se fournit auprès d'un tiers extérieur au groupement TVA, la taxe est due, mais s'il se fournit auprès d'un autre membre du groupement, aucune taxe n'est due.

45. Lorsqu'un opérateur économique n'a pas le droit de déduire la TVA en amont grevant un achat, il peut être économiquement avantageux pour lui de produire lui-même le bien ou le service en question. Par exemple, une banque qui ne peut déduire la TVA peut bénéficier économiquement de la production en interne des services informatiques nécessaires à ses activités plutôt que de les acquérir auprès d'un tiers. Cependant, si l'option de groupement TVA existe, elle peut externaliser ses prestations informatiques à une filiale dudit groupement et bénéficier du même avantage.

46. La motivation économique exposée ci-dessus peut justifier pour un État membre, dont l'option du groupement TVA n'est pas ouverte à tous les opérateurs économiques, de néanmoins l'autoriser pour les prestataires de services financiers et de services d'assurance, qui sont des assujettis réalisant des opérations, pour l'essentiel, non assujetties. Cela ne veut pas dire pour autant que cela serait légal en droit de l'Union en matière de TVA.

24 — Arrêt du 22 mai 2008, Ampliscientifica et Amplifin (C-162/07, Rec. p. I-4019, points 19 et 20).

25 — Pour une synthèse du système de déduction, voir arrêt du 6 septembre 2012, Tóth (C-324/11, point 25 et jurisprudence citée).

26 — Voir communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen concernant la possibilité de groupement TVA prévue à l'article 11 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [COM(2009) 325 final, p. 11 et 12].

E – Le bénéfice du groupement TVA peut-il être limité à certains secteurs d'activité?

47. Il va sans dire que la réglementation d'un État membre sur les groupements TVA doit se conformer aux objectifs de ces groupements tels que définis par la directive TVA. À cet égard, les États membres ne disposent d'aucune marge d'appréciation.

48. Il convient également de garder à l'esprit qu'il découle des exigences, tant de l'application uniforme du droit de l'Union que du principe général d'égalité, que les termes d'une disposition du droit de l'Union qui ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée doivent normalement trouver, dans toute l'Union européenne, une interprétation autonome et uniforme²⁷.

49. Comme indiqué ci-dessus, le Royaume de Suède est d'avis que limiter l'accès au régime de groupement TVA aux secteurs des services financiers et des services d'assurance se justifie en raison de la nécessité de créer des conditions de concurrence équitables pour les opérateurs économiques de ces secteurs vis-à-vis des opérateurs internationaux. Il est également affirmé qu'une telle limitation se justifie en raison de la réglementation et de la surveillance plus stricte de ces secteurs d'activité par rapport aux autres. Pour ces secteurs d'activité, le régime de groupement TVA est indispensable car les opérateurs économiques individuels doivent être organisés en personnes morales distinctes pour des raisons réglementaires.

50. Sans vouloir minimiser l'importance de ces considérations, je rappelle que les objectifs du groupement TVA sont de permettre une simplification administrative et de prévenir les abus. Ces objectifs ne sont pas propres à certains secteurs, mais valent pour tous les opérateurs économiques, quels que soient les secteurs d'activité où ils opèrent.

51. Quant à la tendance pour les secteurs des services financiers et des services d'assurance à répartir leurs activités entre différentes personnes morales, il convient de relever que des structures de groupes multimétiers existent dans bien d'autres secteurs d'activité. Dans des secteurs tels que les services sociaux, de soins et d'intermédiation immobilière, le groupement TVA est tout aussi intéressant²⁸. Sous l'empire de la réglementation suédoise, les assujettis réalisant des opérations exonérées et pouvant opter pour le régime de groupement TVA se trouvent dans une situation plus avantageuse que d'autres groupes d'opérateurs économiques réalisant également des opérations exonérées mais n'ayant pas cette faculté.

52. Il convient de souligner que, après son immatriculation, le groupement TVA est un assujetti unique et normal. Aucune autre limite n'est applicable, même si le régime de groupement TVA est effectivement un régime spécial²⁹.

27 — Voir arrêt NCC Construction Danmark, précité (point 24 et jurisprudence citée).

28 — Pour une discussion sur le régime de groupement TVA dans le système suédois de TVA, voir Magnusson, H., Gruppregistrering till medvärdeskatt, *Skattenytt*, 1998/11.

29 — Les parties se sont interrogées sur la question de savoir si l'article 11 de la directive TVA prévoit une exception ou une dérogation devant faire l'objet d'une interprétation stricte. Je suis d'avis qu'une telle approche n'est pas très pertinente, d'autant plus que la Commission semble affirmer, en l'espèce, que le groupement TVA constitue non pas une dérogation au régime général de TVA, mais un régime spécial. Elle semble cependant soutenir une thèse opposée dans l'affaire Commission/Irlande, précitée.

53. À mon avis, compte tenu de l'exigence de cohérence et d'interprétation uniforme de la réglementation de l'Union en matière de TVA, limiter la qualité d'assujetti par référence à des secteurs d'activité ne saurait se justifier. Différents objectifs pratiques, sociaux, économiques et autres d'un secteur d'activité doivent être pris en compte dans le contexte de dispositions spécifiques de la réglementation en matière de TVA qui lui est applicable. Cependant, ces facteurs n'ont pas à entrer en ligne de compte pour définir la qualité d'assujetti pour les besoins de l'article 11 de la directive TVA³⁰.

54. Pour cette raison, l'analogie qui existerait entre l'article 11 de la directive TVA et ses autres dispositions sur les exonérations et les taux réduits³¹, que les États membres souhaitent déduire du caractère facultatif du régime de groupement TVA, ne peut être admise. En fait, les dispositions de la directive TVA sur les exonérations et sur les taux réduits se fondent sur des objectifs spécifiques de politiques sectorielles admis, ou du moins tolérés, par le législateur de l'Union. Comme la Cour l'a constaté dans une jurisprudence bien établie, les États membres sont libres de mettre en œuvre un allègement de la charge de la TVA frappant certaines catégories de consommateurs³².

55. De leur côté, les dispositions relatives aux groupements TVA régissent le statut d'un groupe de personnes en tant qu'assujetti unique dans des conditions particulières. La directive TVA ne prévoit pas d'objectif politique particulier qui pourrait être favorisé par le recours à ce régime. Dès lors, une analogie plus pertinente avec l'article 11 de la directive TVA peut se lire dans la jurisprudence relative aux mesures facultatives dans le contexte du marché intérieur³³. La Cour y constate que le caractère optionnel d'une mesure ne signifie pas que les États membres peuvent en limiter la portée d'une manière non prévue par la disposition du droit de l'Union en question.

F – *Observations finales*

56. Les griefs de la Commission sont expressément circonscrits à la limitation de l'accès au régime de groupement TVA aux prestataires de services financiers et de services d'assurance. L'observation qui suit ne saurait donc préjuger de la solution du recours en manquement dirigé contre le Royaume de Suède. Elle illustre néanmoins utilement les problèmes que peut soulever une limitation de l'accès au régime de groupement TVA et qui ont effectivement été débattus par les parties en audience.

57. Le fait est que la réglementation suédoise n'exclut pas du régime de groupement TVA toutes les personnes juridiquement indépendantes opérant dans des secteurs d'activité autres que les services financiers et les services d'assurance. En vertu de l'article 2, points 2 et 3, du chapitre 6 a de la loi sur la TVA, peuvent faire partie d'un groupement TVA, d'une part, les entités économiques ayant

30 — J'observe que le point 2 de l'annexe A de la directive TVA disposait que, «[s]i un État membre envisage de ne pas imposer certaines activités, il convient qu'il le fasse au moyen d'exonérations plutôt qu'en excluant du champ d'application de la taxe les personnes exerçant ces activités». Dès lors, dans le cadre du régime de l'Union en matière de TVA, les dispositions définissant la qualité d'assujetti ne devraient pas s'appliquer pour réaliser des objectifs politiques spécifiques.

31 — Dispositions déjà mentionnées dans les présentes conclusions.

32 — Voir, notamment, point 28 de l'arrêt du 6 mai 2010, Commission/France (C-94/09, Rec. p. I-4261), selon lequel, «lorsqu'un État membre décide de faire usage de la possibilité ouverte par l'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive 2006/112 d'appliquer un taux réduit de TVA à une catégorie de prestations figurant à l'annexe III de cette directive, il a, sous réserve de respecter le principe de la neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA, la possibilité de limiter l'application de ce taux réduit de TVA à des aspects concrets et spécifiques de cette catégorie». Voir, également, arrêts du 7 mars 2002, Commission/Finlande (C-169/00, Rec. p. I-2433, point 30); du 8 mai 2003, Commission/France (C-384/01, Rec. p. I-4395, point 24), et du 3 avril 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, Rec. p. I-1817, point 43).

33 — Sur l'interprétation d'une situation comparable en droit de l'Union dans un contexte d'option législative, la Cour a constaté, au point 20 de son arrêt du 23 octobre 2003, Adidas-Salomon et Adidas Benelux (C-408/01, Rec. p. I-12537), que «[l']option de l'État membre [de transposer l'article 5, paragraphe 2, de la première directive 89/104/CEE du Conseil, du 21 décembre 1988, rapprochant les législations des États membres sur les marques (JO 1989, L 40, p. 1)] porte ainsi sur le principe même de l'octroi d'une protection renforcée au profit des marques renommées, mais non sur les situations couvertes par cette protection lorsqu'il l'accorde».

principalement pour vocation de livrer des biens ou de fournir des services à des entités économiques prestataires de services financiers et de services d'assurance et, d'autre part, les entités économiques commissionnaires et commettants se trouvant dans un lien de commission tel que celui visé au chapitre 36 de la loi relative à l'impôt sur le revenu.

58. Comme cela a été clairement précisé en audience, les entités visées ci-dessus peuvent réaliser une partie de leurs opérations avec des tiers hors groupement. Il convient d'ajouter que, selon les informations communiquées par le représentant du gouvernement suédois, la part des activités réalisées hors groupement est dans les faits limitée à 20 %³⁴. Cet élément est important car il atteste que le régime suédois de groupement TVA peut être source de problèmes en termes de neutralité concurrentielle, laquelle constitue un des volets de la neutralité fiscale, que ces problèmes ont été reconnus et que, dans une certaine mesure, l'État membre en a tenu compte.

59. Étant donné que la restriction au bénéfice du régime de groupement TVA aux seules entreprises des secteurs des services financiers et des services d'assurance n'est pas absolue en droit suédois, les membres d'un groupement TVA peuvent tirer un avantage économique du groupement TVA pour leurs opérations en dehors de ces secteurs.

60. Par ces motifs, je suis d'avis que, si un État membre fait le choix de prévoir la faculté de constituer des groupements TVA, cette faculté doit être offerte aux opérateurs économiques de tous les secteurs d'activité sur son territoire, sous réserve de satisfaire aux conditions posées par l'article 11 de la directive TVA³⁵. Des limites à ce principe ne peuvent se justifier que s'il y a lieu de prendre des mesures contre des risques d'abus pour des opérations clairement déterminées. En l'absence de cela, limiter l'accès du régime de groupement TVA aux seuls secteurs des services financiers et des services d'assurance n'est pas admissible.

VII – Conclusion

61. Au vu de ces considérations, je propose à la Cour de statuer comme suit:

- en limitant en pratique le régime de groupement TVA aux prestataires de services financiers et de services d'assurance, le Royaume de Suède a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée;
- le Royaume de Suède est condamné aux dépens;
- la République de Finlande supporte ses propres dépens.

34 — Suivant le projet de loi suédoise sur le groupement TVA, un maximum de 20 à 30 % de l'activité peut être exercée en dehors du groupement TVA. S'agissant d'entreprises fournissant un soutien technique à des services financiers, le projet de loi justifiait l'exigence que telle devait être leur activité principale par la nécessité de limiter les effets concurrentiels négatifs du groupement TVA par rapport aux prestataires externes. Voir projet de loi (1997/98:148), p. 37.

35 — Un régime national de groupement TVA qui n'est ouvert qu'à certains secteurs d'activité peut également être critiqué sous l'angle des aides d'État, car il renferme un avantage sélectif en faveur des opérateurs économiques de ces secteurs d'activité.