

Downloaded via the EU tax law app / web

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

25 avril 2013 (*)

«Manquement d'État – Fiscalité – Directive 2006/112/CE – Articles 9 et 11 – Législation nationale permettant l'inclusion de personnes non assujetties dans un groupe de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti à la TVA»

Dans l'affaire C-95/11,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 28 février 2011,

Commission européenne, représentée par M. R. Lyal, en qualité d'agent, assisté de M. H. Peytz, avocat, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

Royaume de Danemark, représenté par M. C. Vang et Mme V. Pasternak Jørgensen, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

soutenu par:

République tchèque, représentée par M. M. Smolek, Mme J. Ořková et M. T. Müller, en qualité d'agents,

Irlande, représentée par M. D. O'Hagan, en qualité d'agent, assisté de Mme G. Clohessy, SC, et de M. N. Travers, BL, ayant élu domicile à Luxembourg,

République de Finlande, représentée par Mme H. Leppo et M. S. Hartikainen, en qualité d'agents,

Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, représentée par Mme S. Behzadi-Spencer, en qualité d'agent, assistée de Mme M. Hall, QC,

parties intervenantes,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, faisant fonction de président de la quatrième chambre, M. J.-C. Bonichot, Mmes C. Toader, A. Prechal et M. E. Jarařinas (rapporteur), juges,

avocat général: M. N. Jääskinen,

greffier: Mme C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 6 septembre 2012,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en permettant à des non-assujettis de faire partie d'un groupe de personnes considérées comme étant un seul assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après, respectivement, un «groupe TVA» et la «TVA»), le Royaume de Danemark a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 9 et 11 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, ci-après la «directive TVA»).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

2 Sous le titre III de la directive TVA, intitulé «Assujettis», figurent les articles 9 à 13 de cette directive.

3 Aux termes de l'article 9 de ladite directive:

«1. Est considéré comme 'assujetti' quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

Est considérée comme 'activité économique' toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence.

2. Outre les personnes visées au paragraphe 1, est considérée comme un assujetti toute personne qui effectue à titre occasionnel la livraison d'un moyen de transport neuf expédié ou transporté à destination de l'acquéreur par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, en dehors du territoire d'un État membre mais dans le territoire de la Communauté.»

4 L'article 10 de la même directive précise que la condition que l'activité économique soit exercée d'une façon indépendante exclut de la taxation des 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.

5 L'article 11 de la directive TVA dispose:

«Après consultation du comité consultatif 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.»

6 L'article 12 de ladite directive prévoit que les États membres peuvent considérer comme

assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, de la même directive, et notamment la livraison d'un bâtiment ou d'un terrain à bâtir.

7 Selon l'article 13 de la directive TVA, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas, en principe, considérés comme des assujettis pour les activités ou les opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques.

Le droit danois

8 L'article 3, paragraphe 1, de la loi consolidée n° 966 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (lovbekendtgørelse nr. 966 om merværdiafgift), du 14 octobre 2005, dispose:

«Sont assujetties les personnes physiques et morales exerçant une activité économique indépendante.»

9 L'article 47, paragraphe 4, de cette loi est libellé comme suit:

«Plusieurs assujettis exerçant exclusivement des activités soumises à l'immatriculation peuvent, sur demande, être immatriculés sous un seul et même numéro. L'administration des douanes et des impôts peut autoriser que des personnes exerçant des activités soumises à l'immatriculation à la TVA soient immatriculées sous un seul et même numéro avec des personnes exerçant des activités non soumises à l'immatriculation et des personnes n'exerçant pas d'activité économique. L'octroi de cette autorisation est subordonné à la condition que l'une des personnes (la société mère, par exemple) soit propriétaire de l'autre ou des autres personnes (par exemple des filiales ou sous-filiales) immatriculées sous le même numéro, par exemple par la détention directe ou indirecte de l'ensemble de leur capital. [...] Seules des sociétés et autres personnes établies au Danemark peuvent être immatriculées ensemble. [...]»

La procédure précontentieuse et la procédure devant la Cour

10 Le 23 septembre 2008, la Commission a adressé au Royaume de Danemark une lettre de mise en demeure dans laquelle elle attirait l'attention de cet État membre sur la possible incompatibilité avec les articles 9 et 11 de la directive TVA de la législation danoise permettant l'inclusion de personnes non assujetties dans un groupe TVA. Conformément à l'article 226 CE, elle invitait cet État membre à présenter ses observations.

11 Dans leur lettre en réponse du 24 novembre 2008, les autorités danoises ont contesté l'interprétation de la directive TVA faite par la Commission.

12 N'étant pas satisfaite de cette réponse, la Commission a émis, le 20 novembre 2009, un avis motivé, auquel le Royaume de Danemark a répondu, par une lettre du 25 janvier 2010, en maintenant sa position.

13 C'est dans ces conditions que la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

14 Par ordonnance du président de la Cour du 23 septembre 2011, la République tchèque, l'Irlande, la République de Finlande ainsi que le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord ont été admis à intervenir au soutien des conclusions du Royaume de Danemark.

Sur le recours

Argumentation des parties

15 À l'appui de son recours, la Commission soutient que l'article 11 de la directive TVA doit être interprété en ce sens que des personnes non assujetties à la TVA ne peuvent être incluses dans un groupe TVA.

16 Elle estime, en effet, que le terme «personnes» figurant à l'article 11 de la directive TVA ne vise que des personnes remplissant les conditions requises pour être considérées comme des assujettis. Elle observe, à cet égard, que cet article 11 figure sous le titre III de ladite directive, intitulé «Assujettis», et qu'il ne comporte pas de dérogation à l'article 9 de celle-ci définissant l'«assujetti» comme étant «quiconque exerce, d'une façon indépendante, [...] une activité économique».

17 L'article 11 de la directive TVA constituerait une exception à la règle générale selon laquelle chaque assujetti doit être traité comme une entité distincte pour l'application des règles relatives à la TVA. Cette disposition devrait donc être interprétée de façon à ce qu'elle ne diverge pas de la règle générale dans une mesure plus large que ce qui est nécessaire. Or, si celle-ci ne prévoit pas expressément que les membres d'un groupe TVA doivent être des personnes assujetties, le fait que les personnes composant un tel groupe doivent être traitées comme «un seul assujetti» impliquerait néanmoins que chaque membre de ce groupe doit être lui-même assujetti. De même, le concept de «groupement» supposerait que les personnes concernées appartiennent à la même catégorie aux fins du système commun de la TVA. Le terme «personnes» n'aurait donc été utilisé que pour éviter la répétition du mot «assujetti».

18 D'ailleurs, selon la Commission, si le terme «personnes» devait être compris comme se référant à toute personne sans restriction, un groupe TVA pourrait être entièrement composé de personnes non assujetties, ce qui serait contraire à la directive TVA.

19 L'interprétation qu'elle fait de l'article 11 de la directive TVA serait, en outre, conforme à la finalité de celui-ci, qui est, ainsi que cela ressortirait de l'exposé des motifs de la proposition de la Commission [COM(73) 950 final] ayant conduit à l'adoption de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»), d'une part, de permettre une simplification administrative pour les contribuables et l'administration fiscale ainsi que, d'autre part, d'éviter les abus en empêchant que des personnes qui ne sont pas réellement des entités commerciales indépendantes soient traitées comme des assujettis distincts. En effet, l'inclusion de personnes non assujetties dans un groupe TVA ne permettrait ni une simplification administrative ni la prévention des abus.

20 Ni le libellé de l'article 11 de la directive TVA ni les travaux préparatoires de celle-ci n'indiqueraient que cette disposition était destinée à modifier la notion d'«assujetti» ou à étendre à d'autres personnes les droits et les obligations des assujettis. Or, tel serait le résultat, selon la Commission, si des personnes non assujetties pouvaient intégrer un groupe TVA. En particulier, comme les acquisitions effectuées au sein d'un groupe TVA sont considérées comme inexistantes du point de vue de la TVA, cela permettrait de livrer des biens ou de fournir des services à des personnes non assujetties sans facturer de TVA et, pour le groupe en cause, de récupérer la TVA acquittée en amont sur les livraisons effectuées à de telles personnes, ce qui serait clairement contraire au système commun de la TVA.

21 Il conviendrait, par conséquent, de ne pas s'en tenir à une interprétation littérale de l'article 11 de la directive TVA, mais de lire celui-ci à la lumière de son contexte immédiat, à savoir le titre III de la directive TVA, et, plus généralement, de l'économie de ladite directive.

22 Contrairement à ce que soutient le Royaume de Danemark, le fait qu'une même opération soit traitée différemment sur le plan de la TVA, selon qu'elle est effectuée à l'égard d'une société faisant partie du groupe TVA ou d'une société n'en faisant pas partie, n'irait pas à l'encontre du principe de neutralité fiscale.

23 Bien que la Cour n'ait pas encore eu l'occasion de statuer sur la question soulevée en l'espèce, un soutien indirect à la position de la Commission se trouverait dans l'arrêt du 22 mai 2008, *Ampliscientifica et Amplifin* (C-162/07, Rec. p. I-4019), ainsi que dans les conclusions de l'avocat général Van Gerven dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 20 juin 1991, *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, Rec. p. I-3111).

24 Le Royaume de Danemark conclut au rejet du recours de la Commission en faisant valoir que la législation danoise est compatible avec les articles 9 et 11 de la directive TVA.

25 Il estime, en effet, que l'article 11 de la directive TVA permet aux États membres de considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur leur territoire qui sont indépendantes du point de vue juridique, mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. L'utilisation du terme «personnes» viendrait corroborer cette interprétation, car, si le législateur avait voulu limiter la portée de cette faculté, comme le soutient la Commission, il aurait utilisé le terme «assujetti». Plusieurs autres dispositions de la directive TVA contiendraient d'ailleurs le terme générique «personnes» pour désigner des entités juridiques indépendantes, assujetties ou non.

26 Selon le Royaume de Danemark, c'est globalement que le groupe TVA doit répondre aux critères énoncés à l'article 9 de la directive TVA. L'assujetti unique devrait donc exercer une activité économique indépendante ayant un caractère de permanence en vue d'en tirer des recettes, mais une partie de cette activité pourrait être exonérée ou se situer hors du champ d'application de cette directive. En revanche, il serait contraire au système commun de la TVA de constituer un groupe TVA entièrement composé de personnes non assujetties.

27 L'objectif de l'article 11 de la directive TVA consisterait à permettre une simplification de la gestion administrative et une prévention de la fraude, en permettant aux entreprises de choisir le mode d'organisation qui leur convient le mieux, sans que cela ait une incidence sur leur situation d'ensemble au regard de la TVA. L'expression «permettant aux États membres de ne pas lier systématiquement la qualité d'assujetti à la notion de l'indépendance purement juridique», figurant dans l'exposé des motifs de la proposition de la Commission ayant conduit à l'adoption de la sixième directive, devrait s'entendre en ce sens qu'il est permis aux États membres de ne pas devoir considérer isolément la question de l'assujettissement pour chacune des personnes indépendantes juridiquement, mais d'appréhender celles-ci comme une seule entité.

28 Le Royaume de Danemark expose que la législation danoise est conçue pour offrir aux groupes TVA la plus grande simplification administrative possible. Il observe que, si l'interprétation de l'article 11 de la directive TVA faite par la Commission était retenue, certaines entreprises seraient incitées à créer une activité assujettie à de seules fins fiscales. Dans les faits, son interprétation dudit article 11 n'entraînerait donc pas une perte de recettes de TVA plus importante que celle qui résulterait de l'interprétation préconisée par la Commission.

29 Par ailleurs, la jurisprudence à laquelle se réfère la Commission ne viendrait pas corroborer l'interprétation que celle-ci fait de l'article 11 de la directive TVA.

30 Réfutant l'argumentation de la Commission selon laquelle l'inclusion de personnes non assujetties dans un groupe TVA aurait pour effet d'élargir la notion d'assujetti, le Royaume de

Danemark souligne que le groupe TVA est considéré comme un assujetti unique, de sorte que toutes ses activités – qu’elles soient assujetties, non assujetties ou non économiques – sont considérées comme une seule activité pour les besoins de la TVA. Le traitement fiscal appliqué serait le même pour une entreprise exerçant plusieurs activités ou pour un groupe de sociétés organisé en plusieurs entités juridiquement indépendantes et toutes assujetties. Il pourrait y avoir un avantage fiscal à ce qu’une personne non assujettie soit membre d’un groupe TVA, mais un tel avantage serait de même obtenu lorsque des entités juridiquement proches s’organisent pour ne former qu’une seule personne morale ou lorsqu’une activité assujettie est intégrée dans celle d’une entité qui n’était pas assujettie jusque-là.

31 À l’instar du Royaume de Danemark, la République tchèque, l’Irlande, la République de Finlande et le Royaume-Uni estiment que ni les termes et les objectifs de l’article 11 de la directive TVA, ni le système commun de la TVA, ni la jurisprudence de la Cour n’étayent la position de la Commission.

Appréciation de la Cour

32 À titre liminaire, il convient de rappeler que, pour déterminer la portée d’une disposition du droit de l’Union, il y a lieu de tenir compte à la fois de ses termes, de son contexte et de ses finalités (arrêt du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rec. p. I-10567, point 23 et jurisprudence citée).

33 En l’occurrence, il résulte du libellé de l’article 11, premier alinéa, de la directive TVA que ce dernier permet à chaque État membre de considérer plusieurs personnes comme un seul assujetti lorsque celles-ci sont établies sur le territoire de ce même État membre et que, bien qu’elles soient indépendantes du point de vue juridique, elles sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l’organisation. Cet article, selon son libellé, ne soumet pas son application à d’autres conditions et, en particulier, à celle que lesdites personnes aient pu elles-mêmes, individuellement, avoir la qualité d’assujetti au sens de l’article 9, paragraphe 1, de la directive TVA. Employant le mot «personnes» et non les termes «personnes assujetties», il ne fait pas de distinction entre personnes assujetties et personnes non assujetties (arrêt du 9 avril 2013, Commission/Irlande, C-85/11, non encore publié au Recueil, point 36).

34 Il convient de relever que l’article 11 de la directive TVA est issu de l’article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive. Or, tandis que le point 2 de l’annexe A de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d’harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d’affaires – Structure et modalités d’application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303), qui a introduit en droit de l’Union la notion de groupe TVA, permettait aux États membres «de ne pas considérer comme des assujettis séparés, mais comme un seul assujetti», les personnes organiquement liées entre elles par des rapports économiques, financiers et d’organisation, l’expression «comme des assujettis séparés» a été abandonnée dans la rédaction dudit article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive (arrêt Commission/Irlande, précité, point 37).

35 Par ailleurs, alors que la formulation de l’article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive a été reprise dans des termes similaires dans la plupart des versions linguistiques de l’article 11 de la directive TVA, dans la version en langue anglaise de cet article, le terme «any» (toutes) a été ajouté, de sorte que le passage pertinent de cette disposition se lit comme suit: «each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State» (chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti toutes personnes établies sur le territoire de cet État membre) (arrêt Commission/Irlande, précité, point 38).

36 Il ne ressort pas de ces modifications rédactionnelles successives que le législateur de l'Union ait eu l'intention, lors de l'adoption de la sixième directive, puis de la directive TVA, d'exclure que des personnes non assujetties puissent être incluses dans un groupe TVA et que le mot «personnes» ait été employé au lieu des termes «personnes assujetties» pour éviter une répétition. Le fait que d'autres dispositions de la directive TVA, qui ne relèvent pas du titre III de celle-ci consacré à la notion d'«assujetti», emploient le terme «personnes» pour désigner des personnes assujetties ne saurait conduire à une autre constatation, ce terme étant utilisé dans un autre contexte que celui de l'article 11 de la directive TVA (arrêt Commission/Irlande, précité, point 39).

37 Il convient en outre de relever que, contrairement à ce que prétend la Commission, il ne peut se déduire des termes «comme un seul assujetti» que l'article 11 de la directive TVA vise uniquement à permettre de traiter plusieurs assujettis comme une entité unique, ces termes se rapportant non pas à une condition d'application de cet article, mais à son résultat, qui consiste à considérer plusieurs personnes comme un assujetti unique. Ne trouvent pas non plus de fondement, dans la formulation dudit article, l'argument de la Commission selon lequel celui-ci représenterait une exception à la règle générale disposant que chaque assujetti doit être traité comme une entité distincte, de sorte qu'il conviendrait d'interpréter ce même article de façon restrictive, ni l'argument selon lequel le concept de groupement impliquerait que les personnes en faisant partie appartiennent toutes à la même catégorie, le terme «groupement» n'y figurant pas (arrêt Commission/Irlande, précité, point 40).

38 Par conséquent, il ne ressort pas du libellé de l'article 11 de la directive TVA que des personnes non assujetties ne peuvent être incluses dans un groupe TVA (arrêt Commission/Irlande, précité, point 41).

39 La Commission fait cependant valoir que, au-delà du libellé de l'article 11 de la directive TVA, l'interprétation qu'elle fait de cet article s'impose au regard de son contexte, de ses objectifs ainsi que de la jurisprudence de la Cour. Il convient, dès lors, d'examiner si les arguments avancés par la Commission à l'appui de cette position démontrent que ledit article 11 doit être interprété en ce sens que des personnes non assujetties ne peuvent être incluses dans un groupe TVA.

40 Il convient de relever, en premier lieu, que la jurisprudence de la Cour à laquelle se réfère la Commission quant à cette question ne saurait être utilement invoquée en l'espèce, puisque ladite question n'est pas l'objet des arrêts précités Polysar Investments Netherlands ainsi que Ampliscientifica et Amplifin (arrêt Commission/Irlande, précité, point 43).

41 S'agissant, en deuxième lieu, du contexte de l'article 11 de la directive TVA, il convient d'observer que l'article 9, paragraphe 1, de celle-ci contient une définition générale de la notion d'«assujetti». Le paragraphe 2 de cet article et les articles 10, 12 et 13 de ladite directive, quant à eux, apportent des précisions sur cette notion soit en y incluant ou en permettant aux États membres d'y inclure des personnes qui ne répondent pas à cette définition générale, telles que des personnes effectuant certaines opérations à titre occasionnel, soit en excluant d'autres personnes, telles que les salariés ou les collectivités publiques. Dès lors, il ne peut être déduit de l'économie du titre III de la directive TVA qu'une personne ne répondant pas à ladite définition générale est nécessairement exclue des personnes visées à l'article 11 de celle-ci (arrêt Commission/Irlande, précité, point 44).

42 Quant à l'articulation, au sein du titre III de la directive TVA, entre les articles 9, paragraphe 1, et 11 de cette directive, force est de constater qu'une lecture combinée de ces articles ne permet pas de conclure, comme le fait la Commission, que les personnes visées à cet article 11

doivent individuellement répondre à la définition générale de l'assujetti donnée à l'article 9, paragraphe 1, de ladite directive. En effet, le rapprochement de ces deux dispositions n'exclut pas que, comme le soutiennent le Royaume de Danemark et les parties intervenantes, ce sont ces personnes, prises ensemble, étant étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, qui doivent répondre collectivement à cette définition (arrêt Commission/Irlande, précité, point 45).

43 Par conséquent, ne sauraient prospérer les arguments de la Commission selon lesquels, au vu du contexte de l'article 11 de la directive TVA, celui-ci doit être interprété en ce sens que des personnes non assujetties ne peuvent être incluses dans un groupe TVA (arrêt Commission/Irlande, précité, point 46).

44 En ce qui concerne, en troisième lieu, les objectifs poursuivis par l'article 11 de la directive TVA, il ressort des motifs de la proposition de la Commission ayant conduit à l'adoption de la sixième directive que, en adoptant l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de celle-ci, auquel s'est substitué ledit article 11, le législateur de l'Union 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 (arrêt Commission/Irlande, précité, point 47).

45 Or, il n'apparaît pas que la possibilité, pour les États membres, de considérer comme un assujetti unique un groupe de personnes comprenant une ou des personnes qui ne pourraient avoir individuellement la qualité d'assujetti aille à l'encontre desdits objectifs. Il ne peut être exclu, au contraire, que, ainsi que le soutiennent le Royaume de Danemark et les parties intervenantes, la présence, au sein d'un groupe TVA, de telles personnes contribue à une simplification administrative tant pour ledit groupe que pour l'administration fiscale et permette d'éviter certains abus, ladite présence pouvant même être indispensable à ces fins si elle seule établit le lien étroit devant exister, sur les plans financier, économique et de l'organisation, entre les personnes composant ce même groupe pour être considérées comme un assujetti unique (arrêt Commission/Irlande, précité, point 48).

46 Il convient en outre d'observer que, à supposer qu'une telle possibilité puisse donner lieu elle-même à des abus, l'article 11, second alinéa, de la directive TVA permet aux États membres de prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application du premier alinéa de cet article rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles (arrêt Commission/Irlande, précité, point 49).

47 Par conséquent, la Commission n'a pas établi que les objectifs de l'article 11 de la directive TVA militent en faveur d'une interprétation selon laquelle des personnes non assujetties ne peuvent être incluses dans un groupe TVA.

48 Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de rejeter le recours de la Commission.

Sur les dépens

49 En vertu de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. Le Royaume de Danemark ayant conclu à la condamnation de la Commission et celle-ci ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens. Conformément à l'article 140, paragraphe 1, du même règlement, selon lequel les États membres qui sont intervenus au litige supportent leurs propres dépens, il convient de décider que la République tchèque, l'Irlande, la République de Finlande et le Royaume-Uni supporteront leurs propres dépens.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) déclare et arrête:

- 1) **Le recours est rejeté.**
- 2) **La Commission européenne est condamnée aux dépens.**
- 3) **La République tchèque, l'Irlande, la République de Finlande ainsi que le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord supportent leurs propres dépens.**

Signatures

* Langue de procédure: le danois.