

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. PHILIPPE LÉGER

présentées le 29 septembre 2005¹

1. La présente procédure préjudicielle porte essentiellement sur le point de savoir si, et, le cas échéant, à quelles conditions, des services fournis au sein de la même entité juridique doivent être considérés comme des prestations de services à titre onéreux soumises à la taxe sur la valeur ajoutée² en application de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil³.

entité juridique, doivent être considérées comme des prestations de services effectuées à titre onéreux, soumises à la TVA.

I — Le cadre juridique

A — Le droit communautaire

2. Elle a pour origine le conflit qui oppose les autorités italiennes compétentes en matière de TVA à FCE Bank plc⁴, dont le siège se situe au Royaume-Uni, à propos de services de gestion et de formation du personnel qu'elle a fournis à son établissement stable en Italie et dont le coût a fait l'objet d'une imputation à cet établissement. Les parties au litige au principal sont en désaccord sur le point de savoir si ces opérations, réalisées au sein de la même

3. L'article 2, point 1, de la sixième directive dispose que sont soumises à la TVA «les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel».

1 — Langue originale: le français.

2 — Ci-après la «TVA».

3 — Directive du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388 (JO L 376, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

4 — Ci-après «FCE Bank».

4. La notion d'assujetti est définie à l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, aux termes duquel est considéré comme tel quiconque accomplit, 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. Selon l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la même

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

5. Le lieu des opérations imposables, en ce qui concerne les prestations de services, se trouve régi par l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, qui énonce:

«Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.»

L'article 1^{er} du DPR prévoit que la TVA s'applique aux prestations de services effectuées sur le territoire de l'État. L'article 3 dudit DPR définit ces prestations comme des prestations effectuées moyennant une contrepartie.

7. L'article 7 du DPR, intitulé «territorialité de la taxe», dispose à son paragraphe 3 que les prestations de services «sont réputées effectuées sur le territoire de l'État quand elles sont rendues par des personnes qui ont leur domicile sur le territoire de l'État ou par des personnes résidentes qui n'ont pas établi leur domicile à l'étranger ainsi que lorsqu'elles sont rendues par des établissements stables en Italie de personnes domiciliées ou résidentes à l'étranger».

II — Les faits et la procédure du litige au principal

B — *Le droit national*

6. En droit italien, les dispositions pertinentes en matière de TVA sont contenues dans la loi fondamentale sur la TVA (decreto del Presidente della Repubblica n° 633), du 26 octobre 1972 (ci-après le «DPR»).

8. FCE Bank a pour objet social l'exercice d'activités financières exonérées de la TVA. Elle assure pour le compte de ses établissements secondaires des services de conseil, de gestion, de formation du personnel, de traitement de données ainsi que de fourniture et de gestion de logiciels d'application, dont le coût est réparti entre ces établissements.

9. Selon la présentation des faits exposés par la Corte suprema di cassazione (Italie), FCE IT, un établissement stable de FCE Bank en Italie, a procédé à une autofacturation au titre des opérations susvisées, pour les années 1996 à 1999. Après avoir versé à l'administration italienne la TVA correspondante, FCE IT a demandé le remboursement de cette taxe au motif qu'elle ne possédait pas une personnalité juridique propre.

stable, considéré comme une contrepartie et constitue ainsi une base imposable pour l'application de la TVA.

III — Les questions préjudicielles

10. L'administration italienne compétente n'ayant pas répondu à cette demande de remboursement et ce silence valant implicitement refus, FCE IT a introduit un recours qui a été déclaré bien fondé. L'appel de l'administration italienne à l'encontre de cette décision a été rejeté. La juridiction compétente a considéré que les prestations en cause constituaient des opérations internes, effectuées au sein de la même entité juridique et qui ne sont pas soumises, en tant que telles, à la TVA. Elle a estimé que le coût des services imputé par la société mère à l'établissement stable ne représentait pas la contrepartie d'une prestation de services mais une simple affectation des coûts à l'intérieur de la même société.

11. Le ministère de l'Économie et des Finances italien s'est pourvu en cassation contre cette décision. Il a fondé son pourvoi sur l'article 7 du DPR et a fait valoir que tout versement effectué au profit de la société mère en rapport avec les services fournis par celle-ci est, en raison de l'autonomie fiscale subjective reconnue à un établissement

12. La juridiction de renvoi expose qu'elle se trouve confrontée aux deux interrogations suivantes, qui portent, la première, sur l'existence d'un rapport juridique pertinent aux fins de la TVA entre la société mère et son établissement stable et, la seconde, sur la notion de «prestation à titre onéreux».

13. Sur le premier point, la question qui se pose, selon la juridiction de renvoi, est celle de vérifier si, au regard de la législation nationale et de l'article 2 de la sixième directive, l'établissement stable ou la filiale d'une entreprise situé dans un État membre différent de celui de sa société mère peut constituer une entité indépendante et se voir ainsi reconnaître la qualité de destinataire d'une prestation de services, assujetti à la TVA, dans la mesure où, conformément à la jurisprudence, une prestation de services n'est taxable que s'il existe un rapport

juridique entre le prestataire et le bénéficiaire de cette prestation ⁵.

14. En droit national, la Corte suprema di cassazione relève que, si les entreprises non-résidentes qui créent un établissement stable en Italie doivent demander l'inscription de celui-ci au registre du commerce, un tel établissement et, en particulier, celui créé par une entreprise bancaire, ne possède pas une personnalité juridique distincte de celle de la société mère. Les rapports juridiques avec des tiers sont imputés à cette dernière.

15. Pour autant, en matière de fiscalité directe, en ce qui concerne les impôts sur le revenu, les établissements stables de sociétés non-résidentes sont assujettis à l'impôt et les opérations effectuées par leur intermédiaire doivent faire l'objet d'une

comptabilité séparée de celle de leur société mère. La juridiction de renvoi s'interroge, à cet égard, sur la pertinence en matière de TVA du *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, réalisé par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) ⁶ en ce qui concerne son article 7 ⁷. Elle souligne que le commentaire de l'OCDE, sous cet article 7, fait expressément état des prestations de services effectuées par la société mère en faveur de son établissement stable comme source possible de dépenses susceptibles d'être imputées audit établissement. Elle indique, en outre, que la convention en matière de double imposition conclue entre la République italienne et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord reprend ces dispositions du modèle de convention OCDE.

16. La juridiction de renvoi se demande également si l'existence d'un accord de répartition des coûts («cost-sharing agreement»), ou à tout le moins d'un acte

5 — La juridiction de renvoi se réfère, notamment, à l'arrêt du 3 mars 1994, *Tolsma* (C-16/93, Rec. p. I-743), dans lequel la Cour a précisé que le lien direct entre la prestation fournie et la contrepartie reçue, nécessaire à l'existence d'une prestation de services à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive, doit prendre la forme d'un rapport juridique. Il s'agissait de savoir si un musicien qui se produit sur la voie publique et qui reçoit des oboles de passants accomplit une prestation de services à titre onéreux, au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive. La Cour a jugé, selon une formule qui a été souvent reprise ensuite dans la jurisprudence, qu'une prestation n'est taxable que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire. Elle a considéré que ces conditions n'étaient pas satisfaites dans cette affaire parce que les oboles versées par les passants ne constituaient pas la contrepartie d'un service rendu. Il n'existait, en effet, aucune convention entre les parties, puisque les passants versaient à titre volontaire une obole dont ils déterminaient le montant à leur gré. Il n'y avait donc aucun lien nécessaire entre la prestation musicale et les versements auxquels elle donnait lieu, puisque les passants n'avaient pas demandé que de la musique soit jouée à leur intention et ils versaient des sommes en fonction non pas de la prestation musicale mais de motivations subjectives.

6 — Modèle mis à jour au 29 avril 2000 par le Comité des Affaires fiscales de l'OCDE, Volume I, ci-après le «modèle de convention OCDE».

7 — L'article 7, paragraphe 2, du modèle de convention OCDE prévoit que «lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque État contractant, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable». Le paragraphe 3 du même article dispose: «Pour déterminer les bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'État où est situé cet établissement stable, soit ailleurs».

juridique attribuant à l'établissement stable le coût des services qui lui ont été fournis par la société mère, pourrait être révélatrice de l'existence d'un rapport juridique, au sens de la jurisprudence de la Cour, entre celle-ci et ledit établissement.

17. La question à résoudre serait, dès lors, de savoir si une structure possédant une autonomie suffisante pour rendre possible l'existence d'un rapport juridique donnant lieu à des prestations soumises à la TVA est susceptible d'exister à l'intérieur d'un même sujet de droit. Dans l'affirmative, deux autres questions se posent, à savoir, comment une telle autonomie peut être établie et si l'existence d'un rapport juridique, au sens où l'entend la jurisprudence de la Cour, doit être appréciée au regard du droit national ou sur la base des principes de l'ordre juridique communautaire, comme il semble ressortir de l'arrêt du 17 septembre 2002, *Town and County Factors*⁸.

18. En ce qui concerne la notion de «prestation à titre onéreux», la juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir si l'imputation des coûts et, le cas échéant, une imputation partielle peut, en l'absence de bénéfice commercial, constituer une contrepartie au sens de la jurisprudence.

19. C'est au vu de ces considérations que la Corte suprema di cassazione a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour de justice les questions préjudicielles suivantes:

«1) Faut-il interpréter les articles 2, [point] 1, et 9, paragraphe 1, de la sixième directive en ce sens qu'une filiale d'une société dont le siège se trouve dans un autre État (faisant partie ou non de l'Union européenne), possédant les caractéristiques d'une unité de production, peut être considérée comme un sujet autonome, qu'un rapport juridique peut donc exister entre ces deux entités et que, par conséquent, les prestations de services fournies par la société mère sont assujetties à la TVA? Peut-on, pour répondre à cette question, faire appel au critère de l'*'arm's length'* retenu par l'article 7, paragraphes 2 et 3, du modèle de convention OCDE sur la double imposition et de la convention du 21 octobre 1988 conclue entre l'Italie et le Royaume-Uni et l'Irlande du Nord? Peut-il y avoir un rapport juridique dans l'hypothèse où existe un *'cost-sharing agreement'* concernant les prestations de services rendues à l'établissement secondaire? Si tel est le cas, quelles sont les conditions pour qu'un tel rapport juridique existe? La notion de rapport juridique doit-elle être appréciée au regard du droit national ou du droit communautaire?

2) Peut-on considérer — et, le cas échéant, dans quelle mesure — l'imputation des coûts de ces services à la filiale comme

⁸ — C-498/99, Rec. p. I-7173, points 21 et 22.

une contrepartie des services rendus, au sens de l'article 2 de la sixième directive, quelle que soit la hauteur de l'imputation et indépendamment de la poursuite d'un bénéfice commercial?

- 3) Si l'on considère que les prestations de services entre une société mère et ses filiales sont en principe exonérées de la TVA en raison de l'absence d'autonomie du sujet destinataire et, par conséquent, de l'inexistence d'un rapport juridique entre les deux entités, et, au cas où la société mère est résidente dans un autre État membre de l'Union européenne, une pratique administrative nationale qui, dans une telle hypothèse, soumet à taxation lesdites prestations est-elle contraire au principe de la liberté d'établissement consacré à l'article 43 CE?»

IV — Analyse

A — *Sur la portée des questions préjudicielles*

20. Les termes employés dans les questions préjudicielles peuvent donner lieu à une certaine ambiguïté qui mérite d'être levée afin de préciser leur portée et de fournir des réponses utiles à la juridiction nationale.

21. Ainsi, tout d'abord, dans ses questions préjudicielles et les motifs de sa décision de renvoi, la Corte suprema di cassazione a utilisé à plusieurs reprises le terme «filiale», ce qui pourrait laisser penser que FCE IT est une société créée conformément au droit italien et qui constitue ainsi une entité juridique distincte de FCE Bank.

22. Il ressort, cependant, des motifs de la décision de renvoi que ce terme «filiale» ne doit pas être compris dans ce sens propre mais dans celui, plus général, d'établissement secondaire. La juridiction de renvoi indique, en effet, que FCE IT constitue un établissement stable de FCE Bank⁹ et que le problème qui se pose dans le litige au principal est de savoir dans quelle mesure il peut exister à l'intérieur d'un même sujet de droit un rapport juridique donnant lieu à des prestations soumises à la TVA¹⁰.

23. En outre, à l'audience, FCE Bank a exposé que FCE IT constitue une succursale au sens de l'article 1^{er}, point 3, de la directive 2000/12/CE du Parlement européen et du Conseil¹¹, adoptée pour réaliser le marché intérieur dans le domaine d'activité des établissements de crédit. Selon la définition énoncée dans cette disposition, FCE IT est «un siège d'exploitation qui constitue une partie dépourvue de personnalité juridique d'un établissement de crédit et qui effectue

9 — Voir décision de renvoi, point 5.1.

10 — *Ibidem*, point 5.5.

11 — Directive du 20 mars 2000, concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et son exercice (JO L 126, p. 1).

directement, en tout ou en partie, les opérations inhérentes à l'activité d'établissement de crédit».

24. C'est à la juridiction de renvoi qu'il appartient de vérifier la nature juridique exacte de FCE IT. Il paraît toutefois acquis, au vu de l'ensemble de ces éléments, qu'il s'agit bien d'un établissement secondaire qui ne constitue pas une entité juridique distincte de sa société mère et que l'interrogation posée par la juridiction de renvoi dans la présente procédure est de savoir si, et dans quelle mesure, les services fournis au sein de la même entité juridique doivent être soumis à la TVA.

25. Ensuite, la juridiction de renvoi, nous l'avons vu, expose que FCE IT constitue un établissement stable de FCE Bank. Dans sa première question préjudicielle, ladite juridiction demande l'interprétation des articles 2, point 1, et 9, paragraphe 1, de la sixième directive, ce dernier article prévoyant, rappelons-le, que le lieu d'une prestation de services se situe à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou *un établissement stable à partir duquel la prestation est rendue*¹².

26. Cette notion d'«établissement stable» n'est pas définie dans la sixième directive mais il ressort d'une jurisprudence établie qu'elle implique que l'établissement secon-

daire ouvert dans un État membre par une société non-résidente dispose des moyens humains et techniques nécessaires à la fourniture des prestations de services correspondant à l'objet social de ladite société¹³. Dans la mesure où il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, la pertinence des questions qu'il pose à la Cour¹⁴, il convient d'admettre que FCE IT constitue un établissement stable au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive.

27. Nous examinerons donc la première question préjudicielle en partant de la prémisse que FCE IT est un établissement secondaire de FCE Bank en Italie qui n'est pas une entité juridique distincte et qui constitue dans cet État un établissement stable au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive.

B — Sur la première question préjudicielle

28. Par sa première question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande, en substance,

13 — Voir arrêts du 4 juillet 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251, point 18); du 20 février 1997, DFDS (C-260/95, Rec. p. I-1005, point 20); du 17 juillet 1997, ARO Lease (C-190/95, Rec. p. I-4383, point 15), et du 7 mai 1998, Lease Plan Luxembourg (C-390/96, Rec. p. I-2553, point 24).

14 — Voir, notamment, arrêt du 1^{er} avril 2004, Bellio F.Illi (C-286/02, Rec. p. I-3465, point 27 et jurisprudence citée).

12 — Souligné par nous.

si les articles 2, point 1, et 9, paragraphe 1, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que les prestations de services fournis par une société mère non-résidente à un établissement secondaire dans un État membre, qui n'est pas une entité juridique distincte et qui constitue un établissement stable dans cet État, au sens de cette dernière disposition, sont susceptibles de constituer des opérations imposables au titre de la TVA lorsque le coût de ces services a fait l'objet d'une imputation à cet établissement.

29. Par cette question, la juridiction de renvoi cherche à savoir si un tel établissement secondaire peut être considéré comme ayant une autonomie suffisante à l'égard de sa société mère non-résidente pour qu'il puisse exister entre eux un rapport juridique permettant de qualifier les opérations réalisées au sein de la même entité juridique de prestations de services soumises à la TVA.

30. Elle demande, dans ce contexte, si cette autonomie peut être déduite des conditions d'imposition dans l'État d'accueil des bénéfices réalisés dans cet État par la société concernée par l'intermédiaire de son établissement stable, prévues dans le modèle de convention OCDE, et de l'existence d'un «cost sharing agreement» ou d'un acte en vertu duquel le coût des services fournis par la société mère est imputé sur ces bénéfices. Elle s'interroge également sur le point de savoir si cette notion de rapport juridique doit être appréciée au regard du droit national ou du droit communautaire.

31. Les gouvernements italien et portugais soutiennent que les services fournis par une société mère à son établissement stable doivent être considérés comme des prestations soumises à la TVA parce que, selon ces parties intervenantes, l'établissement stable doit être considéré comme un assujetti autonome dans l'État d'accueil.

32. Le gouvernement italien fonde cette analyse sur les dispositions de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive ainsi que sur celles de l'article 1^{er} de la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil¹⁵, aux termes duquel «[p]our l'application de la présente directive, est considéré comme un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays l'assujetti visé à l'article 4 paragraphe 1 de la [sixième directive] qui [...] n'a eu dans ce pays ni le siège de son activité économique, ni un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées [...]». Il en déduit que, même si la société mère et sa succursale relèvent de la même personne morale, elles constituent des assujettis distincts au plan fiscal et, en particulier, en ce qui concerne la TVA.

33. Le gouvernement portugais rappelle, quant à lui, que le champ d'application de la TVA n'est pas réservé aux entités dotées de la personnalité juridique et que la notion d'assujetti à la TVA, telle qu'elle est définie à l'article 4, paragraphe 1, de la sixième

15 — Directive du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11).

directive, doit permettre de couvrir des sujets qui ne sont pas dotés d'une personnalité juridique propre mais qui opèrent avec une certaine indépendance. Il soutient ensuite que la définition par la Cour de la notion d'établissement stable ne dépend pas de critères relevant des droits nationaux mais de la condition que cet établissement dispose de moyens humains et techniques suffisants pour exercer une activité économique de manière autonome. Il estime, enfin, que, malgré son degré élevé d'harmonisation, la TVA demeure un impôt national et que, par conséquent, l'attribution de la qualité d'assujetti relève exclusivement de la législation interne de chaque État membre. Il déduit de ces considérations qu'un établissement stable, bien qu'il fasse partie intégrante d'un sujet doté d'une «personnalité juridique une et indivisible», doit être considéré comme un assujetti autonome, distinct de sa société mère.

34. Nous ne partageons pas les arguments exposés par ces parties intervenantes. Comme la requérante, le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission des Communautés européennes, nous sommes d'avis que les services fournis au sein de la même entité juridique ne sont pas susceptibles de constituer des prestations de services soumises à la TVA, même si leur coût fait l'objet d'une répartition entre les différents établissements stables. Nous fondons cette analyse sur les arguments développés ci-après.

35. Certes, il est constant que le champ d'application de la TVA est conçu de

manière très large dans la sixième directive, puisqu'il s'applique à toutes les activités économiques ainsi qu'à tous les stades de la distribution et de la commercialisation¹⁶. L'article 2, point 1, de cette directive vise ainsi l'ensemble des livraisons de biens et des prestations de services effectuées à titre onéreux dans un État membre par un assujetti agissant en tant que tel. En l'espèce, il n'est pas contesté que des opérations telles que des services de conseil, de gestion, de formation du personnel, de traitement de données ainsi que de fourniture et de gestion de logiciels d'application peuvent constituer des opérations imposables au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive, dès lors qu'elles sont effectuées à titre onéreux par un assujetti¹⁷.

36. Cette vocation de la sixième directive s'exprime également à son article 4, paragraphe 1, qui définit un assujetti comme étant «quiconque» accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, indépendamment des buts qu'il poursuit ou des résultats de son activité. Comme le rappelle à bon droit le gouvernement portugais, la notion d'assujetti ne couvre donc pas seulement les personnes physiques et morales mais elle peut également s'appliquer à une entité dépourvue de personnalité juridique¹⁸.

16 — Voir arrêt du 15 juin 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Rec. p. 1737, point 10).

17 — Voir, en ce sens, arrêt du 14 novembre 2000, *Floridienne et Berginvest* (C-142/99, Rec. p. I-9567, point 19).

18 — Voir, à propos d'une société civile de droit néerlandais, arrêt du 27 janvier 2000, *Heerma* (C-23/98, Rec. p. I-419, point 8).

37. Il peut être également déduit de ces éléments que l'existence d'une opération taxable au titre de la TVA est une réalité objective, puisqu'elle ne dépend pas des buts poursuivis par son auteur ni des résultats de cette opération. Elle ne doit pas non plus être soumise à des critères relatifs à la forme particulière ou aux effets juridiques d'une convention entre le prestataire d'un service et le bénéficiaire de celui-ci qui peuvent varier d'un État membre à l'autre. Il a ainsi été jugé, comme le rappelle le gouvernement italien, que l'existence d'une prestation de services à titre onéreux ne saurait dépendre du caractère exécutoire des obligations incombant au prestataire, de sorte qu'il y a un rapport juridique au sens de l'arrêt *Tolsma*, précité, même si l'obligation dudit prestataire n'est pas susceptible d'exécution forcée¹⁹.

38. Nous ne croyons pas, pour autant, au vu du système communautaire de TVA, qu'il puisse exister, au sein de la même entité juridique, des sujets de droit suffisamment autonomes pour être considérés comme deux assujettis, ainsi que le soutiennent les gouvernements italien et portugais. D'une part, il paraît difficile d'admettre qu'un établissement stable puisse être considéré comme agissant d'une manière indépendante de sa société mère, au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive. D'autre part, un établissement stable au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la même directive ne constitue pas un assujetti distinct de sa société mère.

39. Sur le premier point, il y a lieu de rappeler que, dans la sixième directive, la notion d'indépendance, visée à l'article 4, paragraphe 1, de celle-ci, qui conditionne la qualité d'assujetti, fait seulement l'objet d'une définition négative au paragraphe 4, premier alinéa, du même article. Aux termes de cette définition, il n'y a pas d'indépendance lorsqu'il existe un rapport de subordination comparable à celui créé par un contrat de travail entre un salarié et son employeur. Cette disposition cite trois critères qui tiennent à l'existence d'une situation de dépendance dans les conditions de travail et de rémunération ainsi qu'en matière de responsabilité.

40. En application de ces critères, la Cour a jugé que des notaires et des huissiers exercent leurs activités de manière indépendante dès lors qu'ils agissent pour leur propre compte et sous leur propre responsabilité, qu'ils organisent librement les modalités d'exécution de leur travail et qu'ils perçoivent eux-mêmes les émoluments constituant leurs revenus²⁰. Elle a jugé également que l'activité accomplie en Espagne par les percepteurs nommés par les collectivités locales pour recouvrer les impôts devait être considérée comme une activité économique exercée à titre indépendant et assujettie à la TVA²¹. Elle a estimé, notamment, qu'il n'y avait pas de lien de subordination en ce qui concerne les conditions de rémunération, «dès lors que [ces] percepteurs [supportaient] le risque écono-

19 — Voir arrêt *Town and County Factors*, précité (point 21), à propos de la question savoir si des services à titre onéreux devaient être soumis à la TVA alors que le prestataire ne s'était engagé à fournir lesdits services que sur l'honneur.

20 — Voir arrêt du 26 mars 1987, *Commission/Pays-Bas* (235/85, Rec. p. 1471, point 14).

21 — Voir arrêt du 25 juillet 1991, *Ayuntamiento de Sevilla* (C-202/90, Rec. p. I-4247, points 11 à 15).

mique de leur activité, dans la mesure où le profit qu'ils en tirent dépend non seulement du montant des impôts recouvrés, mais aussi des dépenses liées à l'organisation des moyens en personnel et en matériel de leur activité»²².

41. C'est à partir de ces mêmes critères que, dans l'arrêt Heerma, précité, la Cour a décidé que l'intéressé avait la qualité d'assujetti. Il s'agissait de déterminer si la location à une société civile de droit néerlandais d'un bien immeuble par un associé de ladite société constituait une opération soumise à la TVA. Le gouvernement néerlandais soutenait que M. Heerma ne pouvait pas être considéré comme un assujetti au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, parce que la location en cause se limitait à une opération en circuit fermé, le bailleur, en sa qualité d'associé, se trouvant coresponsable du respect des obligations du bail pour la société locataire.

42. La Cour a estimé qu'il n'existait pas, entre M. Heerma et la société locataire, de liens de subordination analogues à ceux mentionnés à l'article 4, paragraphe 4, premier alinéa, de la sixième directive. Selon la Cour, M. Heerma, en donnant en location un bien corporel à la société, agit en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, même s'il est également gérant de la société locataire. Elle a constaté, en outre, que cette société de droit civil néerlandais, même si elle se trouve dépour-

vue de personnalité morale, possède l'indépendance de fait d'une société et accomplit ses activités économiques de façon indépendante, de sorte que, pour l'exercice de celles-ci, c'est elle qui se trouve assujettie à la TVA²³.

43. Au vu de ces critères et de leur application par la jurisprudence, il nous paraît difficilement imaginable qu'au sein de la même entité juridique, un établissement stable puisse disposer d'une autonomie suffisante pour agir pour son propre compte, sous sa propre responsabilité et en supportant seul les risques économiques de ses activités. Certes, comme l'a souligné le gouvernement portugais, la qualité d'assujetti n'est pas subordonnée à la condition que l'entreprise dispose de la personnalité juridique. Cependant, cette considération ne semble pas déterminante dans notre cas de figure. Il s'agit, en effet, d'apprécier si un établissement stable, qui fait partie intégrante d'une entité juridique disposant de la personnalité juridique, peut apparaître vis-à-vis de cette entité comme étant indépendant au sens de l'article 4, paragraphe 1, premier alinéa, de la sixième directive et être assimilé à n'importe quel autre assujetti à la TVA, auquel la société mère fournirait des prestations de services. Il nous semble que, dans ce cas de figure, l'absence de personnalité juridique propre de l'établissement secondaire constitue un obstacle à la faculté pour cet établissement d'agir de façon autonome.

22 — Ibidem, point 13.

23 — Voir arrêt Heerma, précité (point 8).

44. Une confirmation de cette analyse peut être trouvée, à notre avis, dans l'arrêt DFDS, précité, dans lequel la Cour s'est interrogée sur la notion d'indépendance à propos des relations entre une société de droit danois exerçant des activités d'agence de voyage et sa filiale anglaise. La Cour a constaté que ces sociétés n'étaient pas indépendantes, bien que la filiale avait sa propre personnalité juridique et qu'elle était propriétaire de ses locaux, dès lors qu'il ressortait des indications contenues dans l'ordonnance de renvoi, notamment de la détention par DFDS de la totalité du capital social de ladite filiale et des diverses obligations contractuelles imposées par ladite société, que la filiale agissait comme un simple auxiliaire de celle-ci²⁴.

45. Si une filiale, qui dispose d'une personnalité juridique propre, doit, en fonction de la réalité des relations qui la lient à sa société mère, être considérée comme un simple auxiliaire de celle-ci, alors un établissement stable qui fait partie intégrante de la société ne peut pas, a fortiori, constituer une entité indépendante et être traité comme un assujetti autonome. Comme l'indique la Commission, les opérations effectuées à l'intérieur d'un groupe entre une société mère et un établissement secondaire qui n'est pas immatriculé dans l'État d'établissement comme une entité juridique distincte créée conformément au droit de cet État ne

devraient pas, en principe, constituer des prestations soumises à la TVA²⁵.

46. Les relations entre la société mère et une succursale comme FCE IT peuvent également constituer une bonne illustration de ce principe. Par définition, la seconde ne constitue qu'un simple siège d'exploitation, dépourvu de personnalité juridique. Nous relevons qu'elle n'exerce pas ses activités pour son propre compte mais en tant qu'émanation de l'établissement de crédit qui, grâce à l'agrément obtenu dans son État d'origine, dispose, en vertu de la directive 2000/12, du droit d'exercer ses activités dans un État membre au moyen d'une succursale²⁶. Cette dernière n'a pas non plus de patrimoine propre²⁷. De même, si nous examinons le critère de la responsabilité, force est, là encore, de constater que la

25 — Cette position de la Commission se retrouve également exprimée dans la présentation de sa proposition de directive du Conseil portant modification de la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le lieu des prestations de services [COM (2003) 822 final], puisqu'elle a proposé au Conseil d'ajouter à l'article 6 de celle-ci le paragraphe 6 suivant:

«Lorsqu'une entité juridique unique possède plusieurs établissements stables, les services fournis entre ces établissements ne sont pas considérés comme des prestations de services.»

Il peut être intéressant de relever que le Comité économique et social européen, dans son avis sur cette proposition, présente ce point non pas comme une modification de la sixième directive mais comme un rappel de la manière avec laquelle elle devrait être appliquée [avis du Comité économique et social européen sur la proposition de directive du Conseil portant modification de la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le lieu des prestations de services COM (2003) 822 final — 2003/0329 CNS (JO 2004, C 117, p. 15)].

26 — L'harmonisation des conditions d'agrément et de contrôle prudentiel pour l'accès à l'activité d'établissement de crédit et son exercice vise à permettre à tout établissement de crédit agréé et contrôlé par les autorités compétentes d'un État membre d'exercer les activités couvertes par cet agrément sur le territoire d'un autre État membre au moyen de l'établissement d'une succursale ou par voie de prestation de services (voir quatorzième considérant et article 18 de la directive 2000/12).

27 — Selon l'article 13 de la directive 2000/12, l'État membre d'accueil ne peut même pas exiger qu'une succursale d'un établissement de crédit agréé dispose d'un capital de dotation.

24 — Voir arrêt DFDS, précité (point 26).

succursale ne supporte pas elle-même les risques économiques liés à l'exercice de l'activité d'établissement de crédit, tels que, par exemple, le défaut de remboursement d'un prêt par un client. C'est l'établissement de crédit, dans son ensemble, qui supporte ce risque et qui fait, pour cela, l'objet d'un contrôle de sa solidité financière et de sa solvabilité dans son État membre d'origine.

47. Les services fournis par la société mère à un tel établissement stable doivent donc être analysés, selon nous, comme des prestations que l'entreprise a décidé, dans le cadre de sa politique interne, de faire réaliser par ses propres salariés pour ses différents centres d'exploitation. La circonstance que le centre d'exploitation en question se situe dans un autre État membre ne remet pas en cause le fait qu'il s'agit de services effectués par une entreprise avec son propre personnel et pour ses propres besoins.

48. Cette dernière affirmation nous conduit à examiner le deuxième point sur lequel nous sommes en désaccord avec les gouvernements italiens et portugais. Contrairement à ces gouvernements, nous ne croyons pas qu'un établissement stable, au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, constitue un assujetti autonome, distinct de sa société mère non-résidente.

49. L'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, lu en combinaison avec le septième considérant de cette même directive, vise à instaurer un critère général de rattachement

des prestations de services afin d'éviter les conflits de compétence entre États membres ainsi que les cas de double imposition ou d'absence d'imposition à la TVA. Selon l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, tel qu'il a été interprété par la jurisprudence, une prestation de service doit être taxée au lieu où le prestataire a établi le siège de son activité économique, sauf si ce critère de rattachement ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre État membre²⁸. La Cour en a déduit que le rattachement d'une prestation de services à un établissement de l'entreprise autre que le siège de celle-ci n'entre en ligne de compte que si cet établissement présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à fournir la prestation considérée²⁹.

50. Ainsi, le rattachement de la prestation de services à cet établissement stable vise simplement à respecter le principe essentiel du système commun de TVA selon lequel celui-ci doit être appliqué en adhérant le mieux possible à la réalité économique³⁰. L'application de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive a, par conséquent, pour objet de procéder à une localisation de l'opération imposable lorsqu'elle revêt un caractère transfrontalier, en raison de l'enjeu financier que représente la perception de la TVA pour les États membres et les divergences qui peuvent encore exister dans leurs législations respectives en ce qui concerne les taux et les exonérations.

28 — Voir arrêts Berkholz, précité (point 17); du 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395, point 16), ainsi qu'arrêts précités ARO Lease (point 15), DFDS (point 19), et Lease Plan Luxembourg (point 24).

29 — Voir la jurisprudence citée à la note de bas de page 11.

30 — Voir, en ce sens, arrêt DFDS, précité (point 23).

51. Pour autant, la circonstance qu'un établissement stable comporte ainsi, de manière durable, un ensemble de moyens humains et matériels qui permettent la fourniture des prestations de services aux clients de l'entreprise ne justifie pas, à notre avis, de considérer qu'il exerce ses activités de manière indépendante de sa société mère, au sens de l'article 4, paragraphes 1 et 4, de la sixième directive et qu'il devrait être considéré comme un assujetti distinct.

52. Cette thèse du gouvernement portugais est contredite par l'arrêt DFDS, précité, duquel il ressort clairement qu'un établissement stable est, par nature, un établissement secondaire qui ne jouit pas d'un statut indépendant par rapport à sa société mère³¹. Cette analyse, retenue à propos d'une filiale qui, disposant de sa propre personnalité juridique, constituait donc une entité juridique distincte de sa société mère mais, en fait, agissait comme un simple auxiliaire de celle-ci, nous paraît s'imposer, a fortiori, dans le cas d'un établissement stable, dépourvu de personnalité juridique propre et qui constitue simplement un siège d'exploitation.

53. Admettre la thèse défendue par le gouvernement portugais aurait pour conséquence, comme le relève le gouvernement du Royaume-Uni, que les dispositions de l'article 9, paragraphe 1, seraient dépourvues d'utilité. En effet, si l'établissement stable était lui-même un assujetti autonome, distinct de sa société mère, il suffirait de faire

application des dispositions de l'article 22 de la sixième directive, en vertu desquelles tout assujetti doit être enregistré auprès de l'État dans lequel il exerce ses activités.

54. L'article 1^{er} de la directive 79/1072³² nous paraît confirmer cette analyse. Il ressort, selon nous, de cette disposition qu'une entreprise qui a dans l'État membre d'accueil un établissement stable est considérée comme un assujetti dans cet État. Ladite disposition corrobore donc, a contrario, l'idée selon laquelle un établissement stable ne constitue pas un assujetti autonome, distinct de l'entreprise dont il fait partie, mais permet le rattachement de cette entreprise à l'État d'accueil. Le gouvernement italien nous paraît donc faire de cette règle une interprétation erronée lorsqu'il se fonde sur celle-ci pour traiter un établissement stable comme un assujetti autonome³³.

55. Il ressort également de l'ensemble de ces considérations que, comme l'a soutenu le gouvernement du Royaume-Uni à l'audience, une même entité juridique ne peut constituer qu'un seul assujetti.

32 — Rappelons que cet article dispose : «Pour l'application de la présente directive, est considéré comme un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays l'assujetti visé à l'article 4 paragraphe 1 de la [sixième directive] qui [...] n'a eu dans ce pays ni le siège de son activité économique, ni un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées [...]»

33 — La Commission indique, à cet égard, que la République italienne fait l'objet d'une procédure en manquement parce que la législation de cet État membre exige que l'entreprise qui dispose d'un établissement stable en Italie s'immatricule à nouveau dans cet État pour les opérations qu'elle y effectue directement de l'étranger (point 21 de ses observations écrites).

31 — Voir ledit arrêt (point 25).

56. Nous trouvons un premier élément de confirmation de cette analyse à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive, selon lequel, sous réserve de la consultation du comité de la TVA prévue à l'article 29 de celle-ci, chaque État membre a la faculté de considérer comme un seul assujetti les personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique mais sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. Comme l'indique le gouvernement du Royaume-Uni, cette disposition peut être comprise, a contrario, en ce sens qu'une même personne juridique ne peut constituer qu'un seul assujetti.

57. La même analyse se trouve encore confirmée par la présence, dans la sixième directive, de plusieurs dispositions qui portent sur les cas de figure dans lesquels un assujetti effectue des livraisons de biens ou fournit des services pour les besoins de sa propre entreprise. Il convient de citer, à cet égard, l'article 28 bis, paragraphe 5, sous b), aux termes duquel est assimilé à une livraison de biens à titre onéreux «le transfert par un assujetti d'un bien de son entreprise à destination d'un autre État membre». Nous sommes plutôt enclin, comme la Commission et contrairement au gouvernement portugais, à penser que le fait que le législateur a introduit cette disposition démontre, a contrario, qu'un tel transfert ne constitue pas, en principe, une livraison de biens à titre onéreux.

58. Le même constat peut être fait en ce qui concerne les prestations de services, puisque,

aux termes de l'article 6, paragraphe 3, de la sixième directive, les États membres, afin de prévenir les distorsions de concurrence et sous réserve de la consultation du comité de la TVA, peuvent assimiler à une prestation de services effectuée à titre onéreux l'exécution par un assujetti d'un service pour les besoins de son entreprise, dans le cas où l'exécution d'un tel service par un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à la déduction complète de la TVA.

59. Cette disposition vise le cas de figure dans lequel, comme en l'espèce, une entreprise exerce des activités exonérées de la TVA. L'exercice d'activités exonérées implique que le coût des prestations que l'entreprise fournit à ses clients n'est pas majoré par cette taxe et qu'elle n'est pas autorisée à demander le remboursement de la TVA qu'elle a acquittée en amont pour l'exercice desdites activités. Dans cette hypothèse, le législateur communautaire a prévu ainsi, à l'article 6, paragraphe 3, de la sixième directive, qu'un État membre peut, sous réserve de consulter le comité de la TVA, décider que les prestations de services effectuées par l'entreprise pour les besoins d'un établissement stable sont assujetties à la TVA afin d'éviter les distorsions de concurrence, parce que, si elle avait acquis ces services auprès d'un autre assujetti, elle n'aurait pas pu répercuter celle-ci sur ses propres clients.

60. Le fait que la sixième directive contient plusieurs dispositions qui prévoient expressément dans quelles conditions des prestations de services effectuées par un assujetti

pour ses besoins professionnels ou privés sont assimilables à des prestations de services à titre onéreux tend à confirmer, selon nous, que, en dehors de ces hypothèses particulières, de telles prestations ne constituent pas des opérations imposables au titre de cette taxe.

61. Enfin, nous ne croyons pas non plus que les conditions d'imposition des bénéfices réalisés dans l'État d'établissement par l'intermédiaire d'un établissement stable, prévues à l'article 7 du modèle de convention OCDE, puissent mettre en cause cette analyse. Ces règles applicables en matière de fiscalité directe ne présentent pas un caractère pertinent pour l'application du système commun de TVA. Nous savons que la fiscalité directe relève de la souveraineté des États membres. Ceux-ci peuvent donc prévoir d'imposer les sociétés établies sur leur territoire, y compris pour les bénéfices qu'elles ont obtenus dans le cadre de leurs activités dans un autre État membre. Les États peuvent également prévoir d'imposer les sociétés qui exercent une activité sur leur territoire par l'intermédiaire d'un établissement stable.

62. L'article 7, paragraphe 2, du modèle de convention OCDE, dont les termes sont repris à l'article 4, paragraphe 2, de la convention 90/436/CEE, adoptée par les États membres en application de l'article 293 CE³⁴, a pour objet de répartir

conventionnellement la compétence fiscale des États signataires aux fins d'éviter une double imposition des bénéfices des entreprises lorsque celles-ci exercent des activités internationales. Selon le système prévu au paragraphe 1 de cet article, l'État de résidence de l'entreprise impose tous les bénéfices de celle-ci, sauf lorsqu'elle exerce ses activités dans un autre État signataire par l'intermédiaire d'un établissement stable³⁵. Dans ce cas de figure, la permanence de l'établissement secondaire sur le territoire de l'État d'accueil permet de rattacher cet établissement à la souveraineté fiscale de cet État. Les bénéfices que l'entreprise a obtenus par l'intermédiaire de cet établissement stable sont donc imposés par l'État dans lequel il se situe. Selon l'article 7, paragraphe 2, du modèle de convention OCDE, il est imputé audit établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué «une entreprise distincte [...] traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable».

63. Ainsi qu'il ressort des termes de cette disposition, celle-ci ne trouve à s'appliquer que lorsque l'établissement secondaire ne constitue pas une entreprise distincte traitant en toute indépendance avec la société mère. Ladite disposition vise donc à imputer à cet établissement stable la part des bénéfices que l'entreprise a réalisés par son intermédiaire comme si ledit établissement stable avait été

34 — Convention relative à l'élimination des doubles impositions en cas de correction des bénéfices d'entreprises associées (JO 1990, L 225, p. 10).

35 — La notion d'«établissement stable» dans le modèle de convention OCDE est défini à l'article 5 de celle-ci. Aux termes de cette disposition, cette notion désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. Elle comprend un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, etc.

une entreprise autonome fictive. Toutefois, le fait que, en matière de fiscalité directe, pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices, l'établissement stable d'une société non-résidente est traité comme une entreprise autonome ne doit pas conduire, selon nous, à considérer qu'il constitue une entreprise indépendante au sens du système commun de TVA.

64. D'une part, en effet, ce système repose sur des notions harmonisées au niveau communautaire, telle que la notion d'assujetti, dont le contenu ne saurait varier en fonction des dispositions nationales en matière d'imposition directe des bénéfices, sans remettre en cause la finalité de la sixième directive. D'autre part, le principe de l'«arm's length», prévu à l'article 7, paragraphe 2, du modèle de convention OCDE, repose sur une fiction juridique, puisqu'il consiste à traiter l'établissement stable comme s'il s'agissait d'une entreprise indépendante alors qu'il n'en est pas une. Or, dans le système commun de TVA, la prise en compte de la réalité économique constitue un critère fondamental³⁶. C'est en vertu de ce principe, notamment, que la base d'imposition pour l'application de cette taxe doit correspondre à ce qui a été reçu réellement en contrepartie du service rendu et non à une valeur déterminée en fonction de critères objectifs³⁷. Il serait donc contraire à ce système de se fonder sur une fiction

juridique et de traiter une opération interne comme s'il s'agissait d'une opération réalisée entre deux entités indépendantes.

65. Dans le même sens, nous ne croyons pas non plus que l'imputation du coût des services en cause sur les bénéfices réalisés dans l'État membre d'accueil par l'intermédiaire de l'établissement stable puisse démontrer l'existence d'un rapport juridique au sens de la jurisprudence en matière de TVA. Cette imputation du coût de ces services sur la part des bénéfices de l'entreprise attribuée à son établissement stable est la contrepartie logique et équitable pour les États concernés de cette répartition des bénéfices. Il s'agit de répartir aussi, entre les États, les frais généraux engagés par l'entreprise pour l'exercice de ses activités. Ainsi, l'article 7, paragraphe 3, du modèle de convention OCDE dispose que, pour déterminer les bénéfices d'un établissement stable, peuvent être déduites les dépenses exposées pour l'exercice des activités réalisées par celui-ci, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration exposés soit dans l'État où est situé cet établissement stable, soit dans un autre État. L'imputation à l'établissement stable du coût des services qui lui ont été fournis procède donc simplement du calcul des bénéfices imposables dans l'État d'établissement et ne démontre pas non plus que cet établissement constitue une entité indépendante de sa société mère.

36 — Voir arrêt DFDS, précité (point 23).

37 — Voir arrêts du 23 novembre 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Rec. p. 6365, point 16); du 2 juin 1994, *Empire Stores* (C-33/93, Rec. p. I-2329, point 18); du 22 octobre 1998, *Madgett et Baldwin* (C-308/96, Rec. p. I-6229, point 40), et du 3 juillet 2001, *Bertelsmann* (C-380/99, Rec. p. I-5163, point 22).

66. La juridiction de renvoi demande, à cet égard, quel pourrait être la pertinence d'un «cost sharing agreement». Elle ne fournit

toutefois aucun élément précis sur ce que recouvre cette expression dans les circonstances du litige au principal et, en particulier, sur l'accord qui se trouverait décrit par le terme d'«*agrement*». En tout état de cause, même si, dans le cadre de sa politique interne, l'entreprise avait formalisé dans un acte la répartition entre ses établissements stables du coût des services de direction, des frais généraux d'administration ainsi que des frais occasionnés par la fourniture de services tels que ceux en cause, cela ne démontrerait pas davantage que lesdits établissements constituent des entités indépendantes.

répondre à la première question préjudicielle que les articles 2, point 1, et 9, paragraphe 1, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que, en dehors des exceptions prévues par la sixième directive, les prestations de services fournis par une société mère non-résidente à un établissement secondaire dans un État membre, qui n'est pas immatriculé dans cet État comme une entité juridique distincte et qui constitue un établissement stable, au sens de cette dernière disposition, ne sont pas susceptibles de constituer des opérations imposables au titre de la TVA, même lorsque le coût de ces services a fait l'objet d'une imputation à cet établissement.

67. Enfin, comme l'a rappelé le gouvernement du Royaume-Uni à l'audience, il importe que le système commun de TVA, compte tenu des conséquences financières qu'il peut avoir pour les opérateurs économiques, soit sûr et que son application soit prévisible. Le critère de la personnalité juridique propre de l'établissement secondaire paraît de nature à satisfaire à ces exigences. Il permet aux sociétés d'un État membre qui souhaitent exercer leurs activités dans un autre État membre de savoir que les services échangés avec leur établissement secondaire ne seront pas, en principe, soumis à la TVA si elles décident d'exercer leur droit d'établissement par l'intermédiaire d'un établissement stable et non pas d'une société immatriculée en tant qu'entité juridique distincte selon la réglementation de l'État d'accueil.

C — Sur la deuxième question préjudicielle

69. La deuxième question préjudicielle doit être interprétée en ce sens que la juridiction de renvoi demande si, et le cas échéant dans quelle mesure, l'imputation du coût de ces services à un tel établissement secondaire peut être considérée comme une contrepartie, au sens de l'article 2 de la sixième directive, quelle que soit la hauteur de l'imputation et indépendamment de la poursuite d'un bénéfice commercial.

68. Au vu de l'ensemble de ces considérations, nous proposerons à la Cour de

70. Cette question ne trouve d'utilité pour la solution à apporter au litige au principal que si nous admettons que ces services sont soumis à la TVA. Dans la mesure où nous avons proposé à la Cour de juger que ces

services ne sont pas susceptibles de constituer des prestations imposables au titre de la TVA, la question de savoir si, et dans quelle mesure, l'imputation des frais confère un caractère onéreux à l'opération ne se pose pas. Nous sommes donc d'avis qu'il n'y a pas lieu d'examiner cette question.

restriction à la liberté d'établissement que ne pourrait justifier aucun intérêt général, dès lors que ladite pratique serait contraire à la sixième directive.

D — *Sur la troisième question préjudicielle*

71. Par sa troisième question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande, en substance, si une pratique d'un État membre qui soumet à la TVA les services fournis à un établissement stable par une société mère ayant son siège dans un autre État membre est contraire au principe de la liberté d'établissement consacré à l'article 43 CE.

72. La requérante, le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission proposent de répondre par l'affirmative à cette question. Ces parties soutiennent qu'une telle pratique constitue une discrimination contraire au traité CE si, comme cela semble être le cas en l'espèce, elle vise les établissements stables de sociétés non résidentes et non ceux des sociétés nationales. Elles indiquent également que, même si cette pratique était appliquée indistinctement aux établissements stables de sociétés résidentes et non-résidentes, elle constituerait une

73. Les gouvernements italiens et portugais soutiennent, quant à eux, qu'une telle pratique n'est pas contraire au traité, puisqu'ils ont défendu la thèse selon laquelle elle est conforme à la sixième directive.

74. Pour notre part, nous avons les plus grands doutes sur la recevabilité de cette question préjudicielle. Nous ne voyons pas, en effet, quel est son intérêt pour la solution du litige au principal. Contrairement à la fiscalité directe, la TVA fait l'objet d'une harmonisation communautaire au travers, notamment, de la sixième directive. Dès lors qu'il est constaté qu'une législation ou une pratique nationale est contraire à celle-ci, il n'apparaît pas nécessaire d'examiner, en plus, si elle est contraire aux libertés fondamentales prévues dans le traité, telle que la liberté d'établissement. En outre, la juridiction de renvoi n'a pas indiqué pour quelles raisons il y aurait lieu d'examiner cette question.

75. Nous estimons, par conséquent, qu'il n'y a pas lieu de répondre à la troisième question préjudicielle.

V — Conclusion

76. Au vu des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante aux questions préjudicielles posées par la Corte suprema di cassazione:

«Les articles 2, point 1, et 9, paragraphe 1, 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, doivent être interprétés en ce sens que, en dehors des exceptions prévues par cette directive, les prestations de services fournis par une société mère non-résidente à un établissement secondaire dans un État membre, qui n'est pas immatriculé dans cet État comme une entité juridique distincte et qui constitue un établissement stable, au sens de cette dernière disposition, ne sont pas susceptibles de constituer des opérations imposables au titre de la TVA, même lorsque le coût de ces services a fait l'objet d'une imputation à cet établissement.»