



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

11 mars 2021 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 9 – Assujetti – Notion – Article 11 – Groupement TVA – Établissement principal et succursale d'une société situés dans deux États membres différents – Établissement principal relevant d'un groupement TVA dont ne fait pas partie la succursale – Établissement principal fournissant des services à la succursale et lui imputant les coûts de ces services »

Dans l'affaire C-812/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative, Suède), par décision du 24 octobre 2019, parvenue à la Cour le 4 novembre 2019, dans la procédure

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial,

contre

Skatteverket,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. A. Kumin, président de chambre, MM. T. von Danwitz (rapporteur) et P. G. Xuereb, juges,

avocat général : M. E. Tanchev,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, par M. T. Karlsson,
- pour le Skatteverket, par M^{me} K. Alvesson, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement danois, par MM. J. Nymann-Lindegren et M. P. Jespersen ainsi que par M^{me} M. S. Wolff, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement français, par M. E. Toutain et M^{me} E. de Moustier, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : le suédois.

- pour le gouvernement italien, par M^{me} G. Palmieri, en qualité d’agent, assistée de M. P. Gentili, avvocato dello Stato,
- pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal et K. Simonsson ainsi que par M^{me} G. Tolstoy, en qualité d’agents,

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

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation de l’article 2, paragraphe 1, de l’article 9, paragraphe 1, et 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 (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, une succursale suédoise de la société danoise Danske Bank A/S, au Skatteverket (Agence des impôts, Suède), au sujet d’un rescrit fiscal émis par la Skatterättsnämnden (Commission de droit fiscal, Suède) concernant la mervärdesskattelagen (1994:200) [loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (1994:200)].

Le cadre juridique

Le droit de l’Union

- 3 L’article 2, paragraphe 1, sous c) de la directive TVA dispose :
« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :
[...]
c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d’un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ».
- 4 L’article 9, paragraphe 1, de cette directive prévoit :
« 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. »
- 5 Aux termes de l’article 11 de ladite directive :
« 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. »

Le droit danois

- 6 Au Danemark, l'article 11 de la directive TVA a été transposé à l'article 47, paragraphe 4, du lov om merværdiafgift (loi sur la taxe sur la valeur ajoutée). Cette disposition autorise notamment plusieurs assujettis ayant le même propriétaire à procéder à l'enregistrement d'un groupement TVA danois. Il ressort également de ce paragraphe que le groupement ne peut porter que sur des entreprises qui sont établies au Danemark, de telle sorte qu'un établissement principal ou une succursale peuvent uniquement devenir membres d'un groupement TVA danois s'ils constituent des établissements stables sur le territoire danois.

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 7 Danske Bank est une société dont l'établissement principal se situe au Danemark. Elle exerce son activité en Suède par l'intermédiaire d'une succursale, Danske Bank, Danmark, Sverige Filial, établie dans ce dernier État membre. L'établissement principal de Danske Bank fait partie d'un groupement TVA danois (ci-après le « groupement TVA danois en cause »), constitué en vertu de la réglementation danoise transposant l'article 11 de la directive TVA. Sa succursale suédoise ne fait pas partie d'un groupement TVA suédois.
- 8 Danske Bank utilise une plateforme informatique dans le cadre de son activité dans les pays scandinaves. Cette plateforme est en grande partie commune à tous les établissements de cette société. Les coûts liés à l'utilisation de ladite plateforme par la succursale suédoise pour les besoins de ses activités en Suède lui sont imputés par l'établissement principal de Danske Bank.
- 9 La demande de rescrit fiscal adressée à la Commission de droit fiscal par la succursale suédoise de Danske Bank avait notamment pour objet de déterminer si le fait que l'établissement principal de Danske Bank fasse partie d'un groupement TVA danois impliquait que ce groupement doive, aux fins de l'application de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (1994:200), être considéré comme un assujetti distinct par rapport à cette succursale. Cette dernière cherchait également à savoir si les services fournis par le groupement TVA, dont les coûts lui sont imputés, devaient être considérés comme des prestations fournies aux fins de la TVA et si elle devait s'acquitter de la TVA en Suède, en tant que preneur de services.
- 10 Par son rescrit du 23 novembre 2018, la Commission de droit fiscal a constaté que le groupement TVA danois en cause, dont fait partie l'établissement principal de Danske Bank, d'une part, et la succursale suédoise de cette société, d'autre part, devaient être considérés comme étant deux assujettis distincts. En adhérant au groupement TVA danois en cause conformément à la réglementation danoise, aux fins de la TVA, l'établissement principal de Danske Bank se serait séparé de sa succursale suédoise. Ladite commission a également constaté que les services fournis par l'établissement principal de Danske Bank, dont les coûts sont imputés à la succursale suédoise, doivent être considérés comme des prestations de services aux fins de la TVA.
- 11 La succursale suédoise de Danske Bank a contesté le rescrit de la Commission de droit fiscal devant le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative, Suède), en faisant valoir que l'établissement principal de Danske Bank et cette succursale devaient être considérés comme étant un seul assujetti et que les services mis à disposition de cette succursale par ledit établissement principal ne devaient pas être considérés comme des prestations aux fins de la TVA. Ladite succursale n'exercerait pas une activité économique indépendante et ne ferait pas partie d'un groupement TVA en Suède, de telle sorte qu'elle ne pourrait être séparée de l'établissement principal concerné.

- 12 L'Agence des impôts a demandé la confirmation dudit rescrit. Selon la réglementation danoise, seuls des établissements situés au Danemark pourraient devenir membres d'un groupement TVA danois. Partant, la succursale suédoise de Danske Bank ne ferait pas partie de ce groupement, de telle sorte qu'elle ne pourrait être considérée comme formant un assujetti unique avec l'établissement principal de cette société.
- 13 La juridiction de renvoi fait observer que deux interprétations des dispositions pertinentes sont possibles. Une première manière d'interpréter ces dispositions consisterait à considérer, en application de la jurisprudence issue de l'arrêt du 23 mars 2006, *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196), que la succursale suédoise, qui n'est pas indépendante de l'établissement principal de Danske Bank et ne fait pas partie d'un groupement TVA en Suède, fait partie du même assujetti que ledit établissement, même si ce dernier est membre d'un groupement TVA danois. Une seconde interprétation possible consisterait à considérer que, en rejoignant le groupement TVA danois en cause, aux fins de la TVA, l'établissement principal de Danske Bank s'est trouvé séparé de l'assujetti que ledit établissement et la succursale suédoise sont, en principe, réputés constituer ensemble en ce qui concerne les opérations effectuées entre eux.
- 14 Ainsi, dans son arrêt du 17 septembre 2014, *Skandia America (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225), la Cour aurait déjà jugé qu'une succursale qui n'est pas indépendante de l'établissement principal d'une société étrangère, mais qui fait partie d'un groupement TVA dans un État membre, forme un assujetti unique avec les membres de ce groupement, de telle sorte que les prestations qui lui sont fournies à titre onéreux par l'établissement principal doivent être considérées comme étant effectuées en faveur non pas de la succursale, mais du groupement TVA. Partant, il s'agirait d'opérations entre deux assujettis distincts. Or, cet arrêt concernerait un cas de figure dans lequel la succursale fait partie d'un groupement TVA, alors que, dans la présente affaire, c'est l'établissement principal qui fait partie d'un tel groupement.
- 15 La juridiction de renvoi fait également état des lignes directrices découlant de la 105^e réunion du comité de la TVA, du 26 octobre 2015, dont il ressort que celui-ci a considéré, à une large majorité, que dans un cas tel que celui dont elle est saisie, le groupement TVA auquel appartient l'établissement principal situé dans un État membre et la succursale située dans un autre État membre doivent être considérés comme étant deux assujettis distincts.
- 16 Dans ces conditions, le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour suprême administrative) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Une succursale suédoise d'une banque qui a son établissement principal dans un État membre autre que [le Royaume de] Suède est-elle, lorsque l'établissement principal fait partie d'un groupement TVA dans l'autre État membre, tandis que la succursale suédoise n'est membre d'aucun groupement TVA en Suède, considérée comme un assujetti distinct quand l'établissement principal fournit à la succursale des services dont il impute les coûts à celle-ci ? »

Sur la question préjudicielle

- 17 Par sa question, la juridiction de renvoi demande si l'article 9, paragraphe 1, et l'article 11 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que, aux fins de la TVA, l'établissement principal d'une société, situé dans un État membre et faisant partie d'un groupement TVA constitué sur le fondement de cet article 11, et la succursale de cette société, établie dans un autre État membre, doivent être considérés comme des assujettis distincts lorsque cet établissement principal fournit à ladite succursale des services dont il lui impute les coûts.

- 18 Aux fins de répondre à cette question, il convient de rappeler que, en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, sont soumises à la TVA les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel.
- 19 Selon l'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de cette directive, est considéré comme un « assujetti » quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou le résultat de cette activité.
- 20 S'agissant d'une prestation entre l'établissement principal d'une société, situé dans un État membre, et une succursale de celle-ci, située dans un autre État membre, la Cour a jugé qu'une telle 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. À défaut de rapport juridique entre une succursale et son siège, qui forment, ensemble, un assujetti unique, les prestations réciproques échangées entre ces entités constituent des flux internes non taxables, à la différence des opérations taxées, réalisées avec des tiers (arrêt du 24 janvier 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, points 37 et 38 ainsi que jurisprudence citée).
- 21 Pour établir si un tel rapport juridique existe, il convient de vérifier si la succursale accomplit une activité économique indépendante. À cet égard, il y a lieu de rechercher si celle-ci peut être considérée comme autonome, notamment en ce qu'elle supporte le risque économique découlant de son activité (voir, en ce sens, arrêts du 23 mars 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, point 35, ainsi que du 24 janvier 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, point 35 et jurisprudence citée).
- 22 Cependant, en ce qui concerne la qualification du rapport juridique existant entre l'établissement principal et la succursale d'une société, il convient également de prendre en compte l'appartenance éventuelle de ceux-ci à un groupement TVA constitué en vertu de l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA.
- 23 Selon cette disposition, chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur son 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.
- 24 Le libellé même dudit article 11 comporte une limitation territoriale, de telle sorte qu'un État membre ne peut prévoir qu'un groupement TVA comprenne des personnes établies dans un autre État membre. Ainsi qu'il ressort du dossier dont dispose la Cour, selon la réglementation danoise transposant cette disposition, seuls des établissements stables situés au Danemark peuvent faire partie d'un groupement TVA danois.
- 25 Quant aux effets de l'appartenance à un groupement TVA constitué en vertu de l'article 11 de la directive TVA, la Cour a jugé qu'un tel groupement forme un seul assujetti. L'assimilation à un assujetti unique exclut que les membres du groupement TVA continuent à souscrire séparément des déclarations de TVA et continuent à être identifiés, dans et hors de leur groupe, comme des assujettis, dès lors que seul l'assujetti unique est habilité à souscrire lesdites déclarations [arrêt du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, points 28 et 29 ainsi que jurisprudence citée].
- 26 Il s'ensuit que, lorsque l'établissement principal et la succursale d'une société sont situés dans différents États membres et que l'un d'eux appartient à un groupement TVA, le rapport juridique entre eux doit être apprécié en tenant compte, d'une part, de l'assimilation de ce groupement à un assujetti unique et, d'autre part, des limites territoriales de ce groupement.

- 27 À cet égard, la Cour a jugé que les prestations de services fournies par un établissement principal établi dans un pays tiers à sa succursale établie dans un État membre constituent des opérations imposables quand cette succursale est membre d'un groupement TVA [arrêt du 17 septembre 2014, *Skandia America (USA)*, filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, point 32]. Or, le principe énoncé dans cet arrêt trouve aussi à s'appliquer lorsque les prestations sont fournies entre un établissement principal, situé dans un État membre et appartenant à un groupement TVA au sein de celui-ci, et une succursale établie dans un autre État membre.
- 28 En l'occurrence, l'établissement principal de Danske Bank fait partie du groupement TVA danois en cause. Du fait de son appartenance à ce groupement TVA, il convient de considérer, aux fins de la TVA, que c'est ce groupement qui effectue les prestations de services en cause au principal.
- 29 Par ailleurs, eu égard aux limites territoriales résultant de l'article 11, premier alinéa, de la directive TVA, la succursale suédoise de Danske Bank ne saurait être considérée comme faisant partie du groupement TVA danois en cause.
- 30 Partant, aux fins de la TVA, le groupement TVA danois auquel appartient l'établissement principal de Danske Bank, d'une part, et la succursale suédoise de cette société, d'autre part, ne sauraient être considérés comme formant ensemble un assujetti unique.
- 31 Aucun des arguments avancés par Danske Bank n'est susceptible de remettre en cause cette conclusion.
- 32 Tout d'abord, Danske Bank fait valoir que la situation à l'origine de l'arrêt du 17 septembre 2014, *Skandia America (USA)*, filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), et celle en cause au principal sont différentes, ce qui justifierait un traitement différencié. Or, ni la circonstance que, dans l'affaire au principal, contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, c'est non pas la succursale, mais l'établissement principal de Danske Bank qui fait partie du groupement TVA, ni la circonstance que ledit établissement principal est situé non pas dans un État tiers, mais dans un État membre, ne sont de nature à remettre en cause la solution retenue dans ledit arrêt, eu égard aux limites territoriales propres aux groupements constitués en vertu de l'article 11 de la directive TVA.
- 33 Ensuite, contrairement à ce que fait valoir Danske Bank, si le libellé de l'article 11 de la directive TVA fait obstacle à ce qu'un État membre étende la portée d'un groupement TVA à des entités établies hors de son territoire, il n'en demeure pas moins que l'existence d'un groupement TVA dans cet État membre doit, le cas échéant, être prise en compte aux fins de l'imposition dans d'autres États membres, notamment lorsque ces derniers apprécient les obligations fiscales d'une succursale établie sur leur territoire.
- 34 Enfin, s'agissant du principe de neutralité fiscale, également invoqué par Danske Bank, il convient de rappeler qu'il constitue un principe fondamental du système commun de TVA, qui s'oppose à ce que des opérations économiques semblables, qui se trouvent par conséquent en concurrence les unes avec les autres, soient traitées différemment au regard de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 22 mai 2008, *Ampliscientifica et Amplifin*, C-162/07, EU:C:2008:301, point 25 ainsi que jurisprudence citée). Or, eu égard aux effets de la formation d'un groupement TVA ainsi qu'aux limites territoriales de ce dernier, une opération intervenant entre la succursale de Danske Bank située en Suède et le groupement TVA danois en cause, auquel appartient l'établissement principal de cette société, ne saurait être considérée comme semblable à une opération intervenant entre une succursale et un établissement principal qui ne fait pas partie d'un groupement TVA.
- 35 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 9, paragraphe 1, et l'article 11 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que, aux fins de la TVA, l'établissement principal d'une société, situé dans un État membre et faisant partie d'un

groupement TVA constitué sur le fondement de cet article 11, et la succursale de cette société, établie dans un autre État membre, doivent être considérés comme des assujettis distincts lorsque cet établissement principal fournit à ladite succursale des services dont il lui impute les coûts.

Sur les dépens

- ³⁶ La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (septième chambre) dit pour droit :

L'article 9, paragraphe 1, et 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, doivent être interprétés en ce sens que, aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), l'établissement principal d'une société, situé dans un État membre et faisant partie d'un groupement TVA constitué sur le fondement de cet article 11, et la succursale de cette société, établie dans un autre État membre, doivent être considérés comme des assujettis distincts lorsque cet établissement principal fournit à ladite succursale des services dont il lui impute les coûts.

Signatures