



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

7 avril 2022*

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 44 – Lieu des prestations de services – Règlement d’exécution (UE) n° 282/2011 – Article 11, paragraphe 1 – Prestation de services – Lieu de rattachement fiscal – Notion d’“établissement stable” – Société d’un État membre affiliée à une société localisée dans un autre État membre – Structure appropriée en termes de moyens humains et techniques – Aptitude à recevoir et à utiliser les services pour les besoins propres de l’établissement stable – Prestations de services de marketing, de réglementation, de publicité et de représentation fournies, par une société liée, à la société destinataire »

Dans l’affaire C-333/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par la Curtea de Apel București (cour d’appel de Bucarest, Roumanie), par décision du 30 décembre 2019, parvenue à la Cour le 22 juillet 2020, dans la procédure

Berlin Chemie A. Menarini SRL

contre

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

en présence de :

Berlin Chemie AG,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. E. Regan, président de chambre, MM. I. Jarukaitis (rapporteur), M. Ilešič, D. Gratsias et Z. Csehi, juges,

avocat général : M. A. M. Collins,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

* Langue de procédure : le roumain.

considérant les observations présentées :

- pour Berlin Chemie A. Menarini SRL, initialement par M^{es} M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău, B. Mărculeț et E. Bondalici, puis par M^{es} M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău et E. Bondalici, avocați,
- pour le gouvernement roumain, par M^{mes} E. Gane, R. I. Hațieganu et A. Rotăreanu, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par M^{mes} A. Armenia et E. A. Stamate, 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 44 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), telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (ci-après la « directive TVA »), et de l’article 11 du règlement d’exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d’exécution de la directive 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d’un litige opposant Berlin Chemie A. Menarini SRL (ci-après la « société roumaine ») à l’Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (administration fiscale des contribuables moyens de Bucarest – direction générale régionale des finances publiques de Bucarest, Roumanie) (ci-après l’« administration fiscale ») au sujet d’une demande d’annulation d’une décision d’imposition établissant un supplément de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et d’une décision concernant des obligations fiscales accessoires ainsi que d’une demande de remboursement du supplément de TVA et des obligations fiscales accessoires.

Le cadre juridique

Le droit de l’Union

- 3 Le titre V de la directive TVA, relatif au lieu des opérations imposables, comporte, notamment, un chapitre 3, intitulé « Lieu des prestations de services ». Sous la section 2, intitulée « Règles générales », l’article 44 de cette directive dispose :

« Le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l’endroit où l’assujetti a établi le siège de son activité économique. Néanmoins, si ces services sont fournis à un établissement stable de l’assujetti situé en un lieu autre que l’endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l’endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d’un tel siège ou d’un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l’endroit où l’assujetti qui bénéficie de tels services a son domicile ou sa résidence habituelle. »

- 4 Figurant à la section 1, intitulée « Concepts », du chapitre V du règlement d'exécution n° 282/2011, intitulé « Lieu des opérations imposables », l'article 11, paragraphe 1, de celui-ci prévoit :

« Pour l'application de l'article 44 de la directive 2006/112/CE, l'«établissement stable» désigne tout établissement, autre que le siège de l'activité économique visé à l'article 10 du présent règlement, qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement. »

Le droit roumain

- 5 L'article 125 bis, paragraphe 2, sous b), de la Legea n° 571/2003 privind Codul fiscal (loi n° 571/2003, portant code des impôts), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015, et l'article 266, paragraphe 2, sous b), de la Legea n° 227/2015 privind Codul fiscal (loi n° 227/2015, portant code des impôts), en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2016, qui sont rédigés en des termes identiques, disposent :

« Au sens du présent titre :

[...]

b) un assujetti qui a le siège de son activité économique hors de Roumanie est réputé établi en Roumanie s'il dispose d'un établissement stable en Roumanie, ou s'il dispose en Roumanie de suffisamment de moyens techniques et humains pour effectuer régulièrement des livraisons de biens ou des prestations de services imposables ».

- 6 Aux termes de l'article 133, paragraphe 2, de la loi n° 571/2003 et de l'article 278, paragraphe 2, de la loi n° 227/2015, qui sont rédigés en des termes identiques :

« Le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où ce destinataire des services a établi le siège de son activité économique. Si les services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où cette personne a établi le siège de son activité économique, le lieu de prestation des services est l'endroit où cet établissement stable du destinataire des services est situé. À défaut d'un tel lieu ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti qui est le destinataire de ces services a son domicile ou sa résidence habituelle. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 7 Berlin Chemie AG (ci-après « la société allemande ») est une société ayant son siège social en Allemagne et faisant partie du groupe Menarini, qui commercialise en Roumanie, de manière régulière depuis l'année 1996, des produits pharmaceutiques aux fins de l'approvisionnement courant des distributeurs de gros de médicaments de Roumanie, et ayant à cette fin conclu un contrat de stockage avec une société établie dans cet État membre. Elle dispose également d'un représentant fiscal en Roumanie et y est identifiée à la TVA.

- 8 La société roumaine, dont le siège se trouve à Bucarest, a été créée au cours de l'année 2011. Elle a pour activité principale le conseil en gestion dans le domaine des relations publiques et de la communication, et elle peut également exercer des activités secondaires de commerce de gros de produits pharmaceutiques, de conseil en gestion, d'agence de publicité, d'études de marché et de sondages. Son unique associée est Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, dont le siège social se trouve en Allemagne et qui participe à hauteur de 100% aux bénéfices et aux pertes de la société roumaine. Berlin Chemie/Menarini Pharma est détenue, quant à elle, à 95 % par la société allemande. Cette dernière société est l'unique client de la société roumaine.
- 9 Le 1^{er} juin 2011, la société allemande et la société roumaine ont conclu un contrat de marketing, de réglementation, de publicité et de services de représentation, régi par le droit allemand, par lequel la société roumaine s'est engagée à promouvoir activement les produits de la société allemande en Roumanie notamment au moyen d'activités de marketing, conformément aux stratégies et aux budgets établis et développés par la société allemande.
- 10 En particulier, elle est tenue de mettre en place et de maintenir un service légalement qualifié pour gérer et résoudre les problèmes de publicité, d'information et de promotion au nom et pour le compte de la société allemande. La société roumaine s'est également engagée à mettre en œuvre toutes les actions nécessaires, en matière de réglementation, en vue d'assurer que la société allemande soit autorisée à distribuer ses produits en Roumanie, à procurer une assistance dans les études cliniques et dans d'autres activités de recherche et de développement, ainsi qu'à assurer une livraison appropriée de la littérature médicale et de matériels promotionnels approuvés par la société allemande. La société roumaine prend, en outre, les commandes de produits pharmaceutiques provenant des distributeurs de gros en Roumanie et les transmet à la société allemande. Elle traite également les factures et les transmet aux clients de la société allemande.
- 11 La société allemande s'est engagée à payer, pour les services fournis par la société roumaine, une rémunération mensuelle, calculée sur la base de la somme de toutes les dépenses effectivement supportées par cette société, majorée de 7,5 % par année civile. La société roumaine a facturé les services concernés hors TVA à la société allemande, estimant que le lieu de prestation de ces services était situé en Allemagne. À compter du 14 mars 2013, le paiement de ces services s'effectuait par la conclusion de protocoles de compensation entre les factures de services établies par la société roumaine à destination de la société allemande et le prêt avec intérêts accordé par celle-ci à la société roumaine, les factures et le prêt ayant la même valeur.
- 12 À la suite d'un contrôle fiscal concernant la période allant du 1^{er} février 2014 au 31 décembre 2016, l'administration fiscale a estimé que les prestations de services fournies par la société roumaine à la société allemande étaient reçues par celle-ci en Roumanie, où cette dernière aurait disposé d'un établissement stable. Elle a considéré que ce dernier était composé de moyens techniques et humains suffisants pour effectuer régulièrement des livraisons de biens ou des prestations de services imposables. Cette appréciation a été faite principalement en raison des moyens techniques et humains qui appartenaient à la société roumaine, mais auxquels la société allemande aurait eu accès de manière ininterrompue. En particulier, la société allemande aurait eu accès à des moyens techniques détenus par la société roumaine, tels que des ordinateurs, des systèmes d'exploitation et des véhicules automobiles.

- 13 L'administration fiscale a émis, le 29 novembre 2017, un avis d'imposition, imposant à la société roumaine de payer la somme de 41 687 575 lei roumains (RON) (environ 8 984 391 euros) correspondant au supplément de TVA afférent aux prestations en cause, la somme de 5 855 738 RON (environ 1 262 012 euros) au titre des intérêts et celle de 3 289 071 RON (environ 708 851 euros) à titre de pénalités de retard.
- 14 Par son recours introduit devant la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest, Roumanie), qui est la juridiction de renvoi, la société roumaine demande l'annulation de cet avis d'imposition, en contestant le fait que la société allemande dispose d'un établissement stable en Roumanie.
- 15 La juridiction de renvoi relève que, pour pouvoir statuer sur la demande dont elle est saisie, elle doit déterminer le lieu d'imposition des services de marketing, de réglementation, de publicité et de représentation fournis par la société roumaine à la société allemande, en vérifiant si cette dernière a un établissement stable en Roumanie. Le règlement du litige au principal dépendrait donc de l'interprétation de l'article 44, deuxième phrase, de la directive TVA et de l'article 11 du règlement d'exécution n° 282/2011.
- 16 Elle expose que les dispositions nationales applicables à l'affaire dont elle est saisie subordonnent la constatation de l'existence d'un établissement stable en Roumanie au fait qu'un assujetti dispose, dans cet État membre, de suffisamment de moyens techniques et humains pour effectuer régulièrement des livraisons de biens ou des prestations de services imposables. Le libellé de ces dispositions nationales serait différent de celui de l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution n° 282/2011.
- 17 La juridiction de renvoi éprouve des doutes en ce qui concerne l'interprétation qu'il convient de donner de l'article 44, deuxième phrase, de la directive TVA ainsi que de l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution n° 282/2011. Elle estime que les arrêts de la Cour relatifs à l'interprétation de ces dispositions ne lui permettent pas de les dissiper, dès lors que les affaires ayant donné lieu à ces arrêts concernaient des situations juridiques et factuelles différentes de celles de l'affaire dont elle est saisie. En outre, la jurisprudence antérieure de la Cour ne semblerait pas avoir abordé la question de la pertinence de la prestation des services de marketing pour la détermination de l'existence d'un établissement stable, lorsque de tels services impliquent l'exercice d'activités complexes, qui ont un lien assez étroit avec l'activité économique de l'assujetti destinataire de ces services et sont susceptibles d'avoir une incidence directe sur les résultats de cette activité.
- 18 Cette juridiction s'interroge, en premier lieu, sur le point de savoir s'il est nécessaire, pour considérer qu'une société, qui livre des biens sur le territoire d'un État membre autre que celui dans lequel elle a le siège de son activité économique, dispose dans le premier État membre d'un établissement stable, que les moyens humains et techniques utilisés par cette société sur le territoire de cet État membre lui appartiennent ou s'il est suffisant qu'elle ait un accès immédiat et permanent à de tels moyens par l'intermédiaire d'une société liée qu'elle contrôle en détenant la majorité de ses parts sociales et dont elle est l'unique client.
- 19 La juridiction de renvoi considère comme étant particulièrement pertinent le fait que la société roumaine a été créée justement dans le but de mettre à la disposition de la société allemande, de manière exclusive, les services dont celle-ci a besoin pour exercer son activité économique en Roumanie. De plus, les livraisons de produits pharmaceutiques dans cet État membre effectuées par la société allemande seraient non pas occasionnelles et sporadiques, mais prolongées et

stables. La société allemande y aurait des clients réguliers et un stock permanent de produits pharmaceutiques dans un entrepôt loué depuis l'année 1996 et ses ventes y seraient constantes et substantielles. Elle aurait, en outre, le droit d'inspecter les registres et les locaux de la société roumaine en vertu d'un contrat conclu entre ces deux sociétés.

- 20 En deuxième lieu, la juridiction de renvoi se demande si l'article 44, deuxième phrase, de la directive TVA et l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution n° 282/2011 doivent être interprétés en ce sens que, pour considérer qu'une société qui livre des biens sur le territoire d'un État membre autre que celui dans lequel elle a le siège de son activité économique dispose d'un établissement stable dans l'État membre de livraison de ces biens, il est nécessaire qu'un tel établissement stable participe directement aux décisions relatives à la livraison des biens ou s'il suffit que cette société détienne, dans cet État membre, des moyens techniques et humains qui sont mis à sa disposition au moyen de contrats qui ont pour objet des activités de marketing, de réglementation, de publicité et de représentation, susceptibles d'avoir une incidence directe sur les résultats de l'activité économique de cette société.
- 21 À cet égard, la société roumaine fait valoir devant la juridiction de renvoi que la décision de livraison des médicaments est prise exclusivement par les représentants de la société allemande et qu'elle ne fournit à celle-ci que des services administratifs et de soutien qui ne sont pas pertinents en ce qui concerne l'application des dispositions susmentionnées. Elle se réfère, à cet égard, aux arrêts du 4 juillet 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299) ; du 17 juillet 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374) ; du 28 juin 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397), et du 16 octobre 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).
- 22 Cependant, la juridiction de renvoi considère que la situation en cause au principal est différente de celles des affaires ayant donné lieu aux arrêts susmentionnés, étant donné que la société allemande a accès en Roumanie à une multitude de moyens techniques et humains, dont elle a besoin pour exercer son activité économique dans cet État membre et qui influencent ses résultats économiques.
- 23 En outre, elle observe que les services de marketing fournis par la société roumaine semblent présenter un lien intrinsèque avec cette activité économique, dans la mesure où il est difficile d'isoler l'apport du marketing dans le processus de vente des produits pharmaceutiques. Ces services ne sauraient, par ailleurs, être confondus, selon elle, avec des services de publicité et perçus comme de simples activités administratives et de soutien. Ils seraient étroitement liés à l'obtention de commandes pour ces produits et les employés de la société roumaine seraient impliqués dans la prise de commandes des clients roumains et dans leur transmission à la société allemande.
- 24 La juridiction de renvoi s'interroge, ainsi, sur le point de savoir si les activités économiques exercées dans l'établissement stable doivent nécessairement être identiques à celles du siège de l'activité économique ou s'il est suffisant que les activités économiques exercées par l'établissement stable aient un lien étroit avec la réalisation du but de l'activité économique ou une influence sur celle-ci.
- 25 En troisième lieu, la juridiction de renvoi se demande si, dans le cadre de l'interprétation de l'article 44, deuxième phrase, de la directive TVA et de l'article 11 du règlement d'exécution n° 282/2011, le fait qu'un assujetti a un accès immédiat et permanent aux moyens techniques et humains d'un autre assujetti qu'il contrôle exclut la possibilité de considérer que ce dernier assujetti est un prestataire de services au bénéfice de l'établissement stable de ce premier assujetti

ainsi constitué. Elle éprouve des doutes quant au fait qu'une personne morale puisse être à la fois l'établissement stable d'une autre personne morale et un prestataire de services au bénéfice de cet établissement stable.

26 C'est dans ces conditions que la Curtea de Apel București (cour d'appel de Bucarest) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- « 1) Afin de considérer qu'une société qui livre des biens sur le territoire d'un État membre autre que celui dans lequel elle a le siège de son activité économique dispose, conformément à l'article 44, deuxième phrase, de la [directive TVA] et à l'article 11 du règlement [d'exécution n° 282/2011], [d'un] établissement stable dans l'État dans lequel elle livre les biens, est-il nécessaire que les moyens humains et techniques utilisés par la société sur le territoire de ce dernier État lui appartiennent ou est-il suffisant que la société ait un accès immédiat et permanent à de tels moyens humains et techniques par l'intermédiaire d'une autre société liée, qu'elle contrôle en détenant la majorité des parts sociales ?
- 2) Afin de considérer qu'une société qui livre des biens sur le territoire d'un État membre autre que celui dans lequel elle a le siège de son activité économique dispose, au sens de l'article 44, deuxième phrase, de la [directive TVA] et de l'article 11 du règlement [d'exécution n° 282/2011], [d'un] établissement stable dans l'État dans lequel elle livre les biens, est-il nécessaire que l'établissement stable supposé participe directement aux décisions relatives à la livraison des biens ou est-il suffisant que la société dispose, dans l'État dans lequel la livraison de biens est effectuée, de moyens techniques et humains qui sont mis à sa disposition en vertu de contrats conclus avec des sociétés tierces, contrats qui ont pour objet des activités de marketing, de réglementation, de publicité, de stockage, de représentation, activités qui sont susceptibles d'avoir une incidence directe sur le volume des ventes ?
- 3) Dans le cadre de l'interprétation de l'article 44, deuxième phrase, de la [directive TVA] et de l'article 11 du règlement [d'exécution n° 282/2011], la possibilité pour un assujetti d'avoir un accès immédiat et permanent aux moyens techniques et humains d'un autre assujetti lié qu'il contrôle exclut-elle que cette dernière société liée puisse être considérée comme un prestataire de services de l'établissement stable ainsi constitué ? »

Sur les questions préjudicielles

- 27 Par ses trois questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 44 de la directive TVA et l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution n° 282/2011 doivent être interprétés en ce sens qu'une société ayant son siège social dans un État membre dispose d'un établissement stable dans un autre État membre au motif que cette société y détient une filiale qui met à sa disposition des moyens humains et techniques en vertu de contrats par lesquels elle lui fournit de manière exclusive des services de marketing, de réglementation, de publicité et de représentation qui sont susceptibles d'avoir une incidence directe sur le volume de ses ventes.
- 28 L'article 44 de la directive TVA énonce, à sa première phrase, que le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où l'assujetti a établi le siège de son activité économique. Néanmoins, la deuxième phrase de cet article prévoit que, si les

services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé.

- 29 Dans la mesure où la juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir où se situe le lieu des prestations de services en cause, il convient de rappeler que le point de rattachement le plus utile afin de déterminer le lieu des prestations de services, du point de vue fiscal et, partant, prioritaire, est celui où l'assujetti a établi le siège de son activité économique, la prise en considération d'un établissement stable de l'assujetti constituant une dérogation à cette règle générale, pourvu que certaines conditions soient remplies (arrêt du 7 mai 2020, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, point 26 et jurisprudence citée).
- 30 S'agissant du point de savoir s'il existe un établissement stable, au sens dudit article 44, deuxième phrase, il y a lieu de relever que cette question doit être examinée en fonction non plus de l'assujetti-prestataire de services, mais de l'assujetti-preneur auquel les services sont fournis (arrêt du 16 octobre 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, point 57).
- 31 Selon la jurisprudence de la Cour (voir, notamment, arrêt du 16 octobre 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, point 58 et jurisprudence citée ainsi que point 65) et aux termes de l'article 11 du règlement d'exécution n° 282/2011, la notion d'« établissement stable » désigne tout établissement, autre que le siège de l'activité économique visé à l'article 10 de ce règlement, qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement.
- 32 Il convient, en premier lieu, d'examiner le premier critère, énoncé au point précédent, selon lequel un établissement stable doit se caractériser par un degré suffisant de permanence et avoir une structure appropriée, en termes de moyens techniques et humains.
- 33 À cet égard, la juridiction de renvoi se demande s'il est nécessaire que ces moyens humains et techniques appartiennent à la société destinataire des prestations de services ou s'il est suffisant que cette société ait un accès immédiat et permanent à de tels moyens par l'intermédiaire d'une société liée qu'elle contrôle en détenant la majorité de ses parts sociales.
- 34 Selon une jurisprudence constante de la Cour, il convient, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie [voir, en ce sens, arrêt du 29 avril 2021, *X (Mandat d'arrêt européen – Ne bis in idem)*, C-665/20 PPU, EU:C:2021:339, point 69 et jurisprudence citée].
- 35 S'agissant du libellé de l'article 44 de la directive TVA et de l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution n° 282/2011, il y a lieu de relever que ces dispositions n'apportent pas de précision sur le point spécifique de savoir si les moyens humains et techniques doivent appartenir en propre à la société destinataire des services établie dans un autre État membre. L'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution n° 282/2011 exige seulement, pour caractériser un établissement stable, « un degré suffisant de permanence » et « une structure appropriée, en termes de moyens techniques et humains ».

- 36 À cet égard, il résulte d'une jurisprudence bien établie que la notion d'« établissement stable » exige une consistance minimale, par la réunion permanente des moyens humains et techniques nécessaires à des prestations de services déterminées (arrêt du 28 juin 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, point 54 et jurisprudence citée).
- 37 Ainsi, il ne peut pas y avoir d'établissement stable, d'une part, sans une structure apparente, qui se matérialise par l'existence de moyens humains ou techniques. D'autre part, cette structure ne peut pas avoir une existence seulement ponctuelle.
- 38 S'agissant de la circonstance qu'une société, prestataire de services, est une filiale d'une autre société, destinataire de ces services, établie dans un autre État membre, il y a lieu de rappeler que la prise en compte de la réalité économique et commerciale constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA. Dès lors, la qualification d'un établissement d'« établissement stable » ne saurait dépendre du seul statut juridique de l'entité concernée (arrêt du 7 mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, point 31 ainsi que jurisprudence citée).
- 39 À cet égard, s'il est possible qu'une filiale constitue l'établissement stable de sa société mère, une telle qualification dépend, toutefois, des conditions matérielles énoncées par le règlement d'exécution n° 282/2011, notamment à l'article 11 de celui-ci, qui doivent être appréciées à la lumière de la réalité économique et commerciale (arrêt du 7 mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, point 32).
- 40 Dès lors, l'existence, sur le territoire d'un État membre, d'un établissement stable d'une société établie dans un autre État membre ne saurait être déduite du seul fait que cette société y possède une filiale (voir, en ce sens, arrêt du 7 mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, point 33).
- 41 Partant, l'existence d'une structure appropriée en termes de moyens humains et matériels présentant un degré suffisant de permanence doit être établie à la lumière de la réalité économique et commerciale. S'il n'est pas requis de détenir les moyens humains ou techniques en propre, pour pouvoir considérer qu'un assujetti dispose d'une structure présentant un degré suffisant de permanence et appropriée, en termes de moyens humains et techniques, dans un autre État membre, il est en revanche nécessaire que cet assujetti ait le pouvoir de disposer de ces moyens humains et techniques de la même manière que s'ils étaient les siens, sur le fondement, par exemple, de contrats de service ou de location mettant ces moyens à la disposition de l'assujetti et ne pouvant être résiliés à brève échéance.
- 42 Cette conclusion est corroborée par le contexte dans lequel s'inscrivent l'article 44 de la directive TVA et l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution n° 282/2011 ainsi que les objectifs poursuivis par ces dispositions. En effet, il convient de rappeler que l'article 44 de la directive TVA détermine le lieu de rattachement fiscal des prestations de services afin d'éviter, d'une part, des conflits de compétence susceptibles de conduire à des doubles impositions et, d'autre part, la non-imposition de recettes (arrêt du 7 mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, point 25 et jurisprudence citée).

- 43 À cet égard, la Cour a déjà rappelé que la logique qui sous-tend les dispositions concernant le lieu des prestations de services veut que l'imposition s'effectue dans la mesure du possible à l'endroit où les biens et les services sont consommés (voir, en ce sens, arrêts du 8 décembre 2016, A et B, C-453/15, EU:C:2016:933, point 25, ainsi que du 13 mars 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, point 29).
- 44 À ce titre, afin de prévenir l'apparition de circonstances susceptibles de compromettre le bon fonctionnement du système commun de la TVA, le législateur de l'Union a prévu, à l'article 44 de la directive TVA, que, lorsque le service a été fourni à un établissement qui peut être qualifié d'« établissement stable » de l'assujetti, il doit être considéré que le lieu de prestations des services fournis est l'endroit où cet établissement stable est situé (arrêt du 7 mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, point 27).
- 45 Subordonner l'existence d'un établissement stable à la condition que le personnel de cet établissement soit lié par un contrat de travail à l'assujetti lui-même et que les moyens matériels lui appartiennent en propre reviendrait, d'une part, à appliquer de manière très restrictive le critère prévu par le libellé de l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution n° 282/2011. D'autre part, un tel critère ne contribuerait pas à une grande sécurité juridique dans la détermination du lieu de rattachement fiscal des prestations de services, s'il suffisait, pour transférer l'imposition de prestations de services d'un État membre à un autre, qu'un assujetti couvre ses besoins en personnel et ses besoins matériels en ayant recours à différents prestataires de services.
- 46 Il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier si, dans l'affaire au principal, la société allemande dispose en Roumanie d'une structure, en termes de moyens humains et techniques, ayant un degré suffisant de permanence. Afin de la guider dans cette appréciation, la Cour peut, toutefois, fournir tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui pourraient lui être utiles [voir, notamment, arrêt du 6 octobre 2021, A (Franchissement de frontières en navire de plaisance), C-35/20, EU:C:2021:813, point 85].
- 47 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que la société allemande ne disposait pas de moyens humains et techniques propres en Roumanie, mais que ces moyens humains et techniques étaient détenus par la société roumaine. Toutefois, selon la juridiction de renvoi, la société allemande aurait eu un accès permanent et ininterrompu à de tels moyens, puisque le contrat de prestation de services de marketing, de réglementation, de publicité et de représentation, conclu au cours de l'année 2011, ne pouvait pas être résilié à brève échéance. Sur le fondement de ce contrat, la société roumaine a mis, notamment, à la disposition de la société allemande des moyens techniques (ordinateurs, systèmes d'exploitation, véhicules automobiles), mais surtout des moyens humains avec plus de 200 employés dont, notamment, plus de 150 représentants commerciaux. Il ressort également de la décision de renvoi que la société allemande est l'unique client de la société roumaine qui lui fournit de manière exclusive des services de marketing, de réglementation, de publicité et de représentation.
- 48 Toutefois, étant donné qu'une personne morale, quand bien même celle-ci n'aurait qu'un seul client, est supposée utiliser les moyens techniques et humains dont elle dispose pour ses besoins propres, ce n'est que s'il devait être établi que, en raison des dispositions contractuelles applicables, la société allemande disposait des moyens techniques et humains de la société roumaine comme s'ils étaient les siens que la société allemande pourrait disposer d'une structure présentant un degré suffisant de permanence et appropriée, en termes de moyens humains et techniques, en Roumanie, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

- 49 En second lieu, il convient d'examiner le second critère, énoncé au point 31 du présent arrêt, permettant de constater l'existence d'un établissement stable selon lequel un tel établissement est caractérisé par une structure apte, en termes de moyens humains et techniques, à lui permettre de recevoir les prestations de services qui lui sont fournies et de les utiliser pour les besoins propres de son activité.
- 50 À cet égard, la juridiction de renvoi s'interroge plus précisément sur le point de savoir si l'existence d'un établissement stable peut être déduite, dans l'affaire au principal, de la circonstance que la société roumaine fournit des services susceptibles d'avoir une incidence directe sur les résultats de l'activité économique de la société allemande, tels que des services de marketing, dans la mesure où ces services sont étroitement liés à l'obtention de commandes pour les produits pharmaceutiques vendus par la société allemande et s'il est également nécessaire que l'établissement stable supposé participe directement aux décisions relatives à l'activité économique de ladite société allemande.
- 51 En l'occurrence, il ressort des éléments factuels exposés par la juridiction de renvoi que les services de publicité et de marketing fournis par la société roumaine à la société allemande visaient principalement à mieux informer, en Roumanie, les professionnels du domaine de la santé et les consommateurs sur les produits pharmaceutiques vendus par cette société allemande. Le personnel de la société roumaine se limitait à prendre des commandes provenant de neuf distributeurs de gros de médicaments en Roumanie et à les transmettre à la société allemande, ainsi qu'à transmettre des factures de celle-ci à ses clients dans cet État membre. Cette société ne participait pas directement à la vente et à la livraison des produits pharmaceutiques de la société allemande et ne prenait pas d'engagements envers des tiers au nom de cette dernière société.
- 52 Or, tout d'abord, il importe de distinguer les prestations de services fournies par la société roumaine à la société allemande des biens que cette dernière vend et livre en Roumanie. Il s'agit de prestations de services et de livraisons de biens distinctes qui sont soumises à des régimes de TVA différents (voir, par analogie, arrêt du 16 octobre 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, point 64).
- 53 Ensuite, ainsi qu'il découle de la jurisprudence citée au point 31 du présent arrêt, un établissement stable se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement, et non pas par les décisions qu'une telle structure est habilitée à prendre.
- 54 Enfin, il ressort des éléments du dossier que, dans l'affaire au principal, les moyens humains et techniques qui auraient été mis à la disposition de la société allemande par la société roumaine, et qui permettraient, selon l'administration fiscale roumaine, de caractériser l'existence d'un établissement stable de la société allemande en Roumanie sont également ceux grâce auxquels la société roumaine réalise les prestations de services au bénéfice de la société allemande. Or, les mêmes moyens ne peuvent pas être utilisés à la fois pour fournir et pour recevoir les mêmes services.

- 55 Dès lors, il résulte des éléments qui précèdent que les services de marketing, de réglementation, de publicité et de représentation fournis par la société roumaine apparaissent comme étant reçus par la société allemande qui utilise ses moyens humains et techniques situés en Allemagne pour conclure et exécuter les contrats de vente avec les distributeurs de ses produits pharmaceutiques en Roumanie.
- 56 Si lesdits éléments factuels sont avérés, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, la société allemande ne dispose pas en Roumanie d'un établissement stable, dans la mesure où elle n'a pas dans cet État membre de structure lui permettant d'y recevoir des prestations de services fournies par la société roumaine et de les utiliser aux fins de son activité économique de vente et de livraison de produits pharmaceutiques.
- 57 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre aux trois questions que l'article 44 de la directive TVA et l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution n° 282/2011 doivent être interprétés en ce sens qu'une société ayant son siège social dans un État membre ne dispose pas d'un établissement stable dans un autre État membre au motif que cette société y détient une filiale qui met à sa disposition des moyens humains et techniques en vertu de contrats par lesquels elle lui fournit, de manière exclusive, des services de marketing, de réglementation, de publicité et de représentation qui sont susceptibles d'avoir une incidence directe sur le volume de ses ventes.

Sur les dépens

- 58 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 (cinquième chambre) dit pour droit :

L'article 44 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, et l'article 11 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112, doivent être interprétés en ce sens qu'une société ayant son siège dans un État membre ne dispose pas d'un établissement stable dans un autre État membre au motif que cette société y détient une filiale qui met à sa disposition des moyens humains et techniques en vertu de contrats par lesquels elle lui fournit, de manière exclusive, des services de marketing, de réglementation, de publicité et de représentation qui sont susceptibles d'avoir une incidence directe sur le volume de ses ventes.

Signatures