



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

17 septembre 2014*

«Renvoi préjudiciel — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Groupement TVA — Facturation interne pour les services fournis par une société principale ayant son siège dans un pays tiers à sa succursale appartenant à un groupement TVA dans un État membre — Caractère imposable des services fournis»

Dans l'affaire C-7/13,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le förvaltningsrätten i Stockholm (Suède), par décision du 28 décembre 2012, parvenue à la Cour le 7 janvier 2013, dans la procédure

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

contre

Skatteverket,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M^{me} R. Silva de Lapuerta, président de chambre, MM. J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (rapporteur), J.-C. Bonichot et A. Arabadjiev, juges,

avocat général: M. M. Wathelet,

greffier: M^{me} C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 12 mars 2014,

considérant les observations présentées:

- pour Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, par M^{me} M. Wetterfors,
- pour le Skatteverket, par M^{me} K. Alvesson,
- pour le gouvernement suédois, par M^{me} A. Falk, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^{me} S. Brighthouse, en qualité d'agent, assistée de M. R. Hill, barrister,

* Langue de procédure: le suédois.

— pour la Commission européenne, par MM. A. Cordewener et J. Enegren, en qualité d'agents,
ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 8 mai 2014,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 2, 9, paragraphe 1, et 11, 56, 193 et 196 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (ci-après «Skandia Sverige»), au Skatteverket (administration fiscale suédoise) au sujet de la décision de ce dernier de soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») les prestations de services fournies par Skandia America Corp. (ci-après «SAC»), établie aux États-Unis, à sa succursale Skandia Sverige.

Le cadre juridique

La directive 2006/112

- 3 L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA dispose:
«1. 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, premier alinéa, de la directive TVA énonce:
«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.»
- 5 L'article 11 de la directive TVA prévoit:
«Après consultation du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée [...], chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

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

6 L'article 56, paragraphe 1, sous c) et k), de la directive TVA dispose:

«1. Le lieu des prestations de services suivantes, fournies à des preneurs établis en dehors de la Communauté ou à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, est l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable pour lequel la prestation de services a été fournie ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle:

[...]

c) les prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, experts comptables et autres prestations similaires, ainsi que le traitement de données et la fourniture d'informations;

[...]

k) les services fournis par voie électronique, notamment ceux visés à l'annexe II».

7 L'article 193 de la directive TVA énonce:

«La TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 et de l'article 202.»

8 L'article 196 de la directive TVA prévoit:

«La TVA est due par l'assujetti preneur de services visés à l'article 56, ou par le preneur, qui est identifié à la TVA dans l'État membre dans lequel la taxe est due, de services visés par les articles 44, 47, 50, 53, 54 et 55, si les services sont fournis par un assujetti qui n'est pas établi dans cet État membre.»

9 L'annexe II de la directive TVA, intitulée «Liste indicative des services fournis par voie électronique visés à l'article 56, paragraphe 1, point k)», est libellée comme suit:

«1) La fourniture et l'hébergement de sites informatiques, maintenance à distance de programmes et d'équipement;

2) la fourniture de logiciels et mise à jour de ceux-ci;

3) la fourniture d'images, de textes et d'informations, et mise à disposition de bases de données;

4) la fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, et d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement;

5) la fourniture de services d'enseignement à distance.»

10 La Commission européenne a adopté, le 2 juillet 2009, une communication explicative de sa position au Conseil et au Parlement européen concernant la possibilité de groupement TVA prévue à l'article 11 de la directive TVA [COM(2009) 325 final].

Le droit suédois

- 11 La directive TVA a été transposée par la loi (1994:200), relative à la taxe sur la valeur ajoutée [mervärdesskattelagen (1994:200), ci-après la «loi relative à la TVA»].
- 12 Le chapitre 1, article 1^{er}, de cette loi vise à transposer l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA en disposant que la TVA est due à l'État pour les prestations de services à l'intérieur du pays qui sont imposables et effectuées dans le cadre d'une activité professionnelle.
- 13 L'article 2, premier alinéa, point 1, de ce chapitre, ayant pour objectif de transposer les articles 193 et 196 de la directive TVA, dispose que quiconque effectue une fourniture ou une prestation visée à l'article 1^{er} dudit chapitre est tenu de payer la TVA sur cette opération, sauf pour celles prévues à ce premier alinéa, points 2 à 4. Il ressort dudit premier alinéa, point 2, que le preneur de services visés au chapitre 5, article 7, de la loi relative à la TVA, dont le fournisseur est une entreprise étrangère, est tenu de payer la TVA sur l'acquisition.
- 14 Le chapitre 1, article 15, de la loi relative à la TVA considère comme un assujetti étranger un opérateur qui n'a pas le siège de son activité économique ou un établissement stable en Suède et qui n'y a pas davantage son domicile ou sa résidence habituelle.
- 15 Le chapitre 5, article 7, premier alinéa, de cette loi, visant à transposer l'article 56 de la directive TVA, prévoit que les services visés au deuxième alinéa sont réputés fournis sur le territoire national s'ils sont fournis au départ d'un pays situé hors de l'Union européenne et que le preneur est un opérateur qui a le siège de son activité économique en Suède. Les services visés au deuxième alinéa de cet article 7 comprennent notamment les services de conseil et analogues ainsi que les services fournis par voie électronique consistant dans la maintenance à distance de programmes, dans la fourniture de logiciels et la mise à jour de ceux-ci.
- 16 S'agissant de la notion de groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti à la TVA (ci-après le «groupement TVA»), le Royaume de Suède, en exerçant la faculté prévue à l'article 11 de la directive TVA, a adopté les dispositions du chapitre 6a, articles 1 à 4, de la loi relative à la TVA selon lesquelles deux opérateurs économiques ou plus peuvent être considérés comme un seul opérateur, c'est-à-dire un groupement TVA, et l'activité qu'ils exercent peut être considérée comme une seule activité. Il résulte de ces dispositions que seul l'établissement stable, situé en Suède, d'un opérateur économique peut faire partie d'un groupement TVA, un tel groupement ne pouvant comprendre que des opérateurs étroitement liés entre eux sur les plans financier, économique et de l'organisation. En vertu des mêmes dispositions, un groupement TVA est constitué par une décision d'identification du Skatteverket, prise sur demande des membres du groupement concerné.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 17 SAC était, pendant les années 2007 et 2008, la société d'achats de services informatiques du groupe Skandia au niveau mondial et exerçait ses activités en Suède par l'intermédiaire de sa succursale Skandia Sverige. SAC a distribué des services informatiques achetés à l'extérieur à différentes sociétés du groupe Skandia ainsi qu'à Skandia Sverige qui, depuis le 11 juillet 2007, est enregistrée comme membre d'un groupement TVA. Le rôle de Skandia Sverige était de transformer les services informatiques acquis à l'extérieur pour obtenir le produit fini, appelé production informatique (IT-produktion). Ce produit fini était ensuite fourni à diverses sociétés du groupe Skandia, membres et non membres de ce groupement TVA. Une marge de 5 % était ajoutée lors des fournitures de services tant entre SAC et Skandia Sverige qu'entre cette dernière et d'autres sociétés du groupe Skandia. Entre SAC et Skandia Sverige, une allocation des coûts était effectuée au moyen de factures internes.

- 18 Le Skatteverket a décidé de soumettre à la TVA les prestations de services informatiques fournies par SAC à Skandia Sverige pour les exercices 2007 et 2008. Cette autorité fiscale, estimant que ces prestations constituaient des opérations imposables, a considéré SAC comme assujettie à la TVA. Par conséquent, Skandia Sverige a été identifiée comme également assujettie à la TVA et a été soumise au paiement du montant de la taxe afférente auxdites prestations en tant que succursale de SAC en Suède.
- 19 Skandia Sverige a formé un recours contre ces décisions devant la juridiction de renvoi.
- 20 Dans ces conditions, le förvaltningsrätten i Stockholm (tribunal administratif de Stockholm) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
- «1) Lorsque des services achetés à l'extérieur sont fournis par l'établissement principal d'une société situé dans un pays tiers à une succursale de la même société établie dans un certain État membre, et que les fournitures sont assorties d'une allocation à la succursale des coûts des achats externes, lesdites fournitures constituent-elles des opérations imposables si la succursale est membre d'un groupement TVA dans ledit État membre?
- 2) En cas de réponse affirmative à la première question, l'établissement principal situé dans le pays tiers doit-il être considéré comme un assujetti qui, selon les termes de l'article 196 de la directive TVA, n'est pas établi dans cet État membre, de sorte que c'est le preneur qui doit être taxé sur ces opérations?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 21 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, les articles 2, paragraphe 1, 9 et 11 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens 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 dernière est membre d'un groupement TVA.
- 22 À cet égard, il y a lieu de rappeler que l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA énonce que sont notamment soumises à la TVA les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel.
- 23 L'article 9 de la directive TVA définit les «assujettis». Ont cette qualité les personnes qui accomplissent une activité économique «d'une façon indépendante». Il importe spécialement, pour une application uniforme de la directive TVA, que la notion d'«assujetti» définie sous le titre III de celle-ci reçoive une interprétation autonome et uniforme.
- 24 Selon la jurisprudence de la Cour, 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 (arrêt FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, point 34 et jurisprudence citée).
- 25 Pour établir qu'un tel rapport juridique existe entre une société non résidente et l'une de ses succursales établie dans un État membre afin d'assujettir à la TVA les prestations fournies, il y a lieu de vérifier si cette succursale accomplit une activité économique indépendante. À cet égard, il y a lieu de rechercher si une telle succursale peut être considérée comme étant autonome notamment en ce qu'elle supporte le risque économique découlant de son activité (arrêt FCE Bank, EU:C:2006:196, point 35).

- 26 Or, en tant que succursale de SAC, Skandia Sverige n'opère pas de façon indépendante et ne supporte pas elle-même les risques économiques liés à l'exercice de son activité. En outre, en tant que succursale, selon la législation nationale, elle ne dispose pas d'un capital propre et ses actifs font partie du patrimoine de SAC. Par conséquent, Skandia Sverige est dépendante de SAC et ne saurait dès lors avoir, elle-même, la qualité d'assujetti au sens de l'article 9 de la directive TVA.
- 27 En ce qui concerne l'existence d'un accord sur la répartition des coûts, concrétisé dans l'affaire au principal par l'émission de factures internes, il s'agit d'un élément sans pertinence lorsqu'un tel accord n'a pas été négocié entre des parties indépendantes (arrêt FCE Bank, EU:C:2006:196, point 40).
- 28 Toutefois, il est constant que Skandia Sverige est membre d'un groupement TVA constitué sur le fondement de l'article 11 de la directive TVA et, par conséquent, forme avec les autres membres un seul assujetti. Aux fins de la TVA, ce groupement TVA s'est vu attribuer un numéro d'identification par l'autorité nationale compétente.
- 29 À cet égard, il convient de rappeler que 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 Ampliscientifica et Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, point 19). Il s'ensuit que, dans une telle situation, les prestations de services effectuées par un tiers en faveur d'un membre d'un groupement TVA doivent être considérées, aux fins de la TVA, comme ayant été effectuées en faveur non pas de ce membre mais du groupement TVA lui-même auquel celui-ci appartient.
- 30 Dès lors, aux fins de la TVA, les services fournis par une société telle que SAC à sa succursale membre d'un groupement TVA telle que Skandia Sverige ne sauraient être considérés comme étant fournis à celle-ci, mais doivent être regardés comme étant fournis au groupement TVA.
- 31 Dans la mesure où les services fournis à titre onéreux par une société telle que SAC à sa succursale doivent être réputés, du seul point de vue de la TVA, comme ayant été fournis au groupement TVA, et que celles-ci ne peuvent pas être considérées comme un assujetti unique, il y a lieu de conclure que la fourniture de tels services constitue une opération imposable, en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA.
- 32 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question que les articles 2, paragraphe 1, 9 et 11 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens 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 dernière est membre d'un groupement TVA.

Sur la seconde question

- 33 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 56, 193 et 196 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal où l'établissement principal d'une société située dans un pays tiers fournit des services à titre onéreux à une succursale de la même société établie dans un État membre et où ladite succursale est membre d'un groupement TVA dans cet État membre, ce groupement TVA, en tant que preneur des services, devient redevable de la TVA exigible.

- 34 Il y a lieu de rappeler que l'article 196 de la directive TVA prévoit que, par exception à la règle générale visée à l'article 193 de cette directive, selon laquelle la TVA est due dans un État membre par l'assujetti effectuant une prestation de services imposable, la TVA est due par l'assujetti preneur desdits services lorsque les services visés à l'article 56 de ladite directive sont fournis par un assujetti qui n'est pas établi dans cet État membre.
- 35 À cet égard, il suffit de constater que, comme il ressort du point 31 du présent arrêt, la fourniture de services telle que celle en cause au principal constitue une opération imposable, en vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, et que le groupement TVA auquel appartient la succursale qui a bénéficié de ces services est réputé, aux fins de la TVA, comme le preneur desdits services.
- 36 Il est constant, en outre, que les services fournis dans l'affaire au principal sont au nombre de ceux qui sont visés à l'article 56 de la directive TVA.
- 37 Dans ces conditions, et alors qu'il est également constant que la société qui a fourni ces services est située dans un pays tiers et qu'elle constitue un assujetti distinct du groupement TVA, c'est celui-ci qui, en tant que preneur des services au sens de l'article 56 de la même directive, est redevable de la TVA en application de la règle dérogatoire de l'article 196 de la directive TVA.
- 38 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la seconde question préjudicielle que les articles 56, 193 et 196 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, où l'établissement principal d'une société située dans un pays tiers fournit des services à titre onéreux à une succursale de la même société établie dans un État membre et où ladite succursale est membre d'un groupement TVA dans cet État membre, ce groupement TVA, en tant que preneur desdits services, devient redevable de la TVA exigible.

Sur les dépens

- 39 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 (deuxième chambre) dit pour droit:

- 1) **Les articles 2, paragraphe 1, 9 et 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens 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 dernière est membre d'un groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée.**
- 2) **Les articles 56, 193 et 196 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens que, dans une situation telle que celle de l'affaire au principal, où l'établissement principal d'une société située dans un pays tiers fournit des services à titre onéreux à une succursale de la même société établie dans un État membre et où ladite succursale est membre d'un groupement de personnes pouvant être considérées comme un seul assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État membre, ce groupement, en tant que preneur desdits services, devient redevable de la taxe sur la valeur ajoutée exigible.**

Signatures