

Affaire C-77/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

1 février 2019

Juridiction de renvoi :

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Royaume-Uni)

Date de la décision de renvoi :

30 janvier 2019

Partie requérante :

Kaplan International Colleges UK Ltd

Partie défenderesse :

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[OMISSIS]

**FIRST-TIER TRIBUNAL (TRIBUNAL DE PREMIÈRE INSTANCE,
ROYAUME-UNI)**

TAX CHAMBER (CHAMBRE DE LA FISCALITÉ)

KAPLAN INTERNATIONAL COLLEGES UK LIMITED

– partie requérante

- et -

THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S

REVENUE & CUSTOMS

(administration fiscale et douanière, Royaume-Uni) - partie défenderesse

[OMISSIS]

IL A ÉTÉ JUGÉ CE QUI SUIT :

1. Les questions figurant dans l'annexe ci-jointe sont soumises à la Cour de justice de l'Union européenne conformément à l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.
2. Il est sursis à statuer dans la présente affaire jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se prononce sur les questions dont elle est saisie ou jusqu'à nouvel ordre.
3. Le greffier du First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité)] est tenu d'envoyer une copie de cette ordonnance et de l'annexe au greffier de la Cour de justice de l'Union européenne.
4. Il n'est pas statué sur les dépens.

[OMISSIS] 30 janvier 2019

**[Or. 2] ANNEXE À L'ORDONNANCE DE RENVOI PRÉJUDICIEL
À LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE**

Introduction

- 1 Par la présente demande de décision préjudicielle soumise par le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) du Royaume-Uni, la Cour est saisie d'une demande d'interprétation de l'article 132, paragraphe 1, sous f), 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 »). Les questions soulevées dans le cadre de la procédure nationale concernent notamment la question de savoir si certaines filiales d'un même groupe de sociétés, qui sont toutes établies au Royaume-Uni – et qui sont respectivement membres d'une entité établie à Hong Kong, faisant également partie du groupe de sociétés et leur fournissant des services, peuvent bénéficier d'une exonération de TVA au titre de ces services en vertu de l'article 132, paragraphe 1, sous f).

Les parties

- 2 La partie défenderesse, Her Majesty's Revenue and Customs (ci-après la « HMRC »), est l'autorité chargée de l'établissement et de la perception de la TVA au Royaume-Uni. [OMISSIS]
- 3 La partie requérante, Kaplan International Colleges UK Limited (ci-après « KIC »), est le membre représentatif d'un groupement TVA. Elle exerce ses activités en tant que holding d'autres sociétés du groupe Kaplan. [OMISSIS]
[Or. 3]

La procédure devant les juridictions nationales

- 4 Par recours introduit le 28 septembre 2017, KIC a contesté les décisions suivantes de la HMRC : (i) avis de mise en recouvrement en date du 21 avril 2017 pour la période comprise entre octobre 2014 et juillet 2016, d'un montant de 5 252 264 GBP ; (ii) avis de mise en recouvrement en date du 22 mai 2017 pour le mois d'octobre 2016, d'un montant de 590 000 GBP.
- 5 Ces décisions donnent effet à deux autres décisions de la HMRC selon lesquelles les services fournis à KIC par Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (ci-après « KPS ») ne relèvent pas du champ d'application de l'exonération de la TVA en faveur des groupements de partage des coûts (ci-après les « CSG ») et sont donc soumis aux dispositions en matière d'autoliquidation prévues dans la législation nationale relative à la taxe sur la valeur ajoutée par la Value Added Tax Act 1994 (loi britannique de 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « VATA 1994 »).
- 6 Il résulte de cette analyse que KIC est tenue de s'acquitter de la TVA au titre de ces prestations dans le cadre du mécanisme d'autoliquidation. Ses opérations en aval sont en grande partie exonérées et, par conséquent, la TVA payée en amont au titre de ses activités d'enseignement n'est pas récupérable. KIC soutient que les services fournis par KPS relèvent du champ d'application de l'exonération pour les services fournis par les CSG à leurs membres et qu'elle n'est donc pas tenue, en tant que membre représentatif du groupement TVA, de s'acquitter de la TVA au titre de ces prestations dans le cadre du mécanisme d'autoliquidation.
- 7 Les 15 et 16 janvier 2019, l'affaire a été examinée par le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité)], qui a décidé de soumettre à la Cour la présente demande de décision préjudicielle.

Législation

La directive TVA

- 8 L'exonération en faveur des CSG est prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA qui énonce :

« 1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[Or. 4] [...]

f) les prestations de services effectuées par des groupements autonomes de personnes exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, en vue de rendre à leurs membres les services directement nécessaires à l'exercice de cette activité, lorsque ces groupements se bornent à réclamer à leurs membres le remboursement exact de la part leur incombant dans les dépenses engagées en commun, à

condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ».

- 9 Les membres de l'entité pertinente en l'espèce exercent des activités d'enseignement exonérées. L'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive TVA exempte :

« [...] l'enseignement [...] universitaire [...] par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'État membre concerné ».

- 10 La présente affaire soulève également des questions quant à l'interrelation entre l'exonération en faveur des CSG et le groupement TVA. L'article 11 de la directive TVA permet (mais n'impose pas) aux États membres de « 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 ». Le Royaume-Uni autorise le groupement TVA (voir législation nationale exposée ci-après) et KIC est identifiée à la TVA au Royaume-Uni en tant que membre représentatif du groupement TVA.

Législation nationale

- 11 L'exonération en faveur des CSG a été transposée en droit interne par le groupe 16 de l'annexe 9, VATA 1994, qui énonce :

« Point n°

- 1 Les prestations de services par un groupement autonome de personnes lorsque chacune des conditions suivantes est satisfaite —
- (a) chacune de ces personnes est une personne exerçant une activité (« l'activité pertinente ») qui est exonérée de la TVA ou au titre de laquelle elle n'a pas la qualité d'assujetti au sens de l'article 9 de la directive 2006/112/CE du Conseil,
 - (b) les prestations de services sont effectuées en vue de rendre aux membres du groupement les services directement nécessaires à l'exercice de l'activité pertinente,
 - (c) le groupement se borne à réclamer à ses membres le remboursement exact de la part lui incombant dans les dépenses engagées en commun, et
 - (d) l'exonération des prestations n'est pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ». **[Or. 5]**

12 Les autres dispositions pertinentes en ce qui concerne le lieu de prestation des services, le mécanisme d'autoliquidation et l'exonération des services d'enseignement sont exposées ci-après.

13 Les dispositions pertinentes de l'article 7A VATA 1994 prévoient ce qui suit :

« 7A Lieu des prestations de services

- (1) Le présent article s'applique dans le cadre de la détermination, aux fins de la présente loi, du pays dans lequel les services sont fournis.
- (2) Une prestation de services est considérée comme fournie –
 - (a) dans le pays dans lequel le bénéficiaire des services est établi lorsque celui-ci est un professionnel pertinent, et,
 - (b) dans les autres cas, dans le pays dans lequel le prestataire est établi.
- (3) Le lieu de fourniture d'un droit à prestation de services est réputé être le lieu dans lequel les prestations de services seraient considérées comme effectuées si elles étaient fournies par le prestataire du droit au bénéficiaire de ce droit (que ce droit soit ou non exercé) ; et, à cette fin, un droit à prestation de services inclut tout droit, option ou priorité concernant les prestations de services ainsi qu'un droit découlant d'un droit à prestation de services.
- (4) Aux fins de la présente loi, une personne est un professionnel pertinent par rapport à une prestation de services si cette personne –
 - (a) est un assujetti au sens de l'article 9 de la directive 2006/112/CE du Conseil,
 - (b) est inscrite au registre conformément aux dispositions de la présente loi,
 - (c) est identifiée à la TVA conformément à la loi d'un État membre autre que le Royaume-Uni, ou
 - (d) [OMISSIS],

et si les services ne sont pas fournis à cette personne à des fins purement privées ».

14 L'article 8 [VATA 1994] prévoit le mécanisme d'autoliquidation et ses dispositions pertinentes énoncent :

- « (1) Lorsque les services sont fournis par une personne établie dans un pays autre que le Royaume-Uni dans les cas dans lesquels le présent paragraphe

s'applique, la présente loi produit ses effets comme si (au lieu d'avoir une prestation de services fournie par cette personne) –

- (a) une prestation de services était fournie par le bénéficiaire au Royaume-Uni au cours ou en vue de son activité économique, et
- (b) que la prestation était une prestation taxable.

(2) Le paragraphe (1) ci-dessus s'applique si –

- (a) le bénéficiaire est un professionnel pertinent établi au Royaume-Uni, et si
- (b) le lieu de prestation des services est situé sur le territoire du Royaume-Uni [Or. 6] et que, lorsque la prestation de services relève des parties 1 ou 2 de l'annexe 4A, le bénéficiaire est inscrit au registre conformément à la présente loi.

(3) Les prestations qui sont considérées comme effectuées par le bénéficiaire en vertu du paragraphe (1) ci-dessus ne doivent pas être prises en compte en tant que prestations fournies par ce dernier dans le cadre de la détermination de son droit à déduction de la taxe payée en amont en application de l'article 26, paragraphe 1 ».

15 L'article 43 prévoit des dispositions relatives aux groupements TVA. Cet article énonce :

« (1) Si, en vertu des [articles 43A à 43D], des personnes morales sont considérées comme faisant partie d'un groupement, toute activité exercée par un membre du groupement est réputée être exercée par le membre représentatif, et –

(a) toute livraison de biens ou prestation de services effectuée par un membre du groupement au bénéfice d'un autre membre du groupement ne doit pas être prise en compte ; et

(b) toute livraison ou prestation ne relevant pas du point (a) ci-dessus et constituant une livraison de biens ou une prestation de services effectuée par ou au bénéfice d'un membre du groupement est réputée être une livraison ou prestation effectuée par ou au bénéfice du membre représentatif ; et

(c) toute TVA acquittée ou due par un membre du groupement au titre de l'achat de biens dans un autre État membre ou de l'importation de biens en provenance d'un pays tiers est réputée être acquittée ou due par le membre représentatif et les biens sont considérés —

(i) s'ils ont été achetés dans un autre État membre, aux fins de l'article 73, paragraphe 7 ; et

- (ii) s'ils ont été importés en provenance d'un pays tiers, à cette fin et aux fins de l'article 38,

comme acquis ou, le cas échéant, importés par le membre représentatif ; et tous les membres du groupement sont tenus conjointement et solidairement au paiement de toute TVA due par le membre représentatif. »

16 Conformément à l'article 43, paragraphe 1AA, lorsque

(a) il est pertinent, aux fins de toute disposition adoptée au titre ou en application de la présente loi (« **la disposition pertinente** »), de déterminer si la personne par qui ou au bénéfice de laquelle une livraison ou prestation est effectuée ou la personne qui a acquis ou importé des biens est une personne correspondant à une description spécifique,

(b) les points (b) ou (c) du paragraphe (1) ci-dessus s'appliquent à toute livraison, prestation, acquisition ou importation, et

(c) il existe une différence susceptible d'être déterminante aux fins de la disposition pertinente entre -

(i) la description applicable au membre représentatif, et

(ii) la description applicable à l'organisme qui (excepté au titre du présent paragraphe) serait considéré, aux fins de la présente loi, comme effectuant la livraison, prestation, acquisition ou importation ou, le cas échéant, comme étant le bénéficiaire de la prestation,

la disposition pertinente produit ses effets en ce qui concerne cette livraison, prestation, acquisition ou importation, comme si la seule description applicable au membre représentatif était la description en fait applicable à cet organisme. » **[Or. 7]**

17 L'article 43, paragraphe 1AB, énonce ensuite :

« Le paragraphe (1AA) ci-dessus ne s'applique pas lorsque l'aspect déterminant aux fins de la disposition pertinente réside dans le point de savoir si une personne est un assujetti. »

18 L'exonération pour prestations d'enseignement est prévue par le groupe 6 de l'annexe 9 VATA 1994, dont les dispositions (pertinentes) prévoient une exonération pour :

« **GROUPE 6 – ENSEIGNEMENT**

Point n°.

1 La prestation par un organisme éligible de services –

(a) d'enseignement ;

Notes :

(1) Aux fins de ce groupe, l'on entend par "organisme éligible" –

(b) une université du Royaume-Uni et tout établissement, faculté, institut ou cercle de cette université ; »

Les faits pertinents et les questions soulevées au sein de la procédure

- 19 Le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité)] a entendu des témoignages, mais n'a pas encore fait de constatations de fait définitives en l'espèce, dans l'attente de la décision de la CJUE sur les questions préjudicielles. Toutefois, la question de la distorsion de la concurrence n'a pas encore été examinée, compte tenu de la nécessité de préciser le critère à appliquer dans les circonstances de la présente affaire.
- 20 KIC est un membre du groupe Kaplan qui fournit des prestations d'enseignement et de développement de carrière. Elle compte neuf filiales au Royaume-Uni (« **les établissements Kaplan** »), chacune d'entre elles dirigeant un établissement d'enseignement supérieur (« **les établissements internationaux** ») au Royaume-Uni en collaboration avec 17 universités britanniques.
- 21 HMRC a confirmé à KIC que ses filiales remplissent actuellement les conditions requises pour être considérées comme des « établissements d'enseignement universitaire » conformément aux dispositions britanniques transposant l'article 132, paragraphe 1, sous i), de la directive TVA. Par conséquent, [**Or. 8**] les établissements Kaplan sont actuellement autorisés à traiter les prestations d'enseignement qu'ils fournissent à des étudiants comme des prestations exonérées de la TVA.
- 22 Chaque établissement international est détenu à 100 % par KIC, à l'exception de l'University of York International Pathway College (UYIPC) dont la participation majoritaire (55 %) est détenue par l'université de York. L'université de York a contacté KIC pour mettre en place cette entreprise commune.
- 23 Les établissements internationaux préparent des étudiants issus quasi-exclusivement de pays tiers en vue de l'admission aux programmes de premier cycle et d'études supérieures dans les universités concernées. La majorité de leurs étudiants sont recrutés dans des pays d'Asie du Sud-Est et d'Asie de l'Est.
- 24 D'autres groupes importants d'enseignement gèrent des établissements internationaux similaires au Royaume-Uni – tout comme des entreprises de dimension plus réduite. Chacun d'entre eux collabore avec un groupe différent d'universités britanniques pour préparer les étudiants internationaux à l'admission dans ces universités. KIC est en concurrence avec ces groupes afin d'attirer des

étudiants internationaux pour étudier dans ses établissements internationaux et suivre ensuite des cours dans ses universités partenaires. Un certain nombre d'universités britanniques gèrent leurs propres établissements internationaux, indépendamment des principaux groupes d'enseignement.

- 25 Chaque établissement international de KIC dispose de sa propre structure de gestion et de gouvernance. Chacun de ces établissements est doté d'un propre comité de gestion conjointe, présidé par l'université partenaire et composé de représentants de l'établissement Kaplan et de l'université concernée – ainsi que d'un comité académique conjoint qui est également présidé par l'université en question avec des représentants tant de KIC que de cette université. Pour chaque établissement international, l'université partenaire approuve les programmes d'enseignement enseignés qui sont propres à chaque établissement, en ce qu'ils préparent des étudiants à des formations spécifiques dans cette université précise.
- 26 Les établissements internationaux recrutent 85 % de leurs étudiants par l'intermédiaire d'un réseau de 500 agents éducatifs de recrutement (les « agents ») dans 70 pays. Ils jouent un rôle essentiel dans le recrutement des étudiants, la commercialisation des cours, la fourniture de conseils et d'informations [Or. 9] aux étudiants potentiels et à leurs familles ainsi qu'en apportant un soutien aux étudiants qui demandent des visas pour vivre et étudier au Royaume-Uni. Aucun des agents n'a de relation exclusive avec les membres du CSG de Kaplan et ces agents ont également le droit de travailler pour les concurrents directs des établissements Kaplan ainsi que directement pour les universités. En contrepartie de leurs services, les agents reçoivent une commission.
- 27 Avant octobre 2014, les agents ont passé des contrats directement avec KIC au Royaume-Uni. Les agents ont été en contact direct avec les équipes de marketing et d'admission de KIC à Londres afin de recruter des étudiants pour les établissements internationaux.
- 28 Avant octobre 2014, KIC a soutenu son réseau d'agents par l'intermédiaire d'un certain nombre de bureaux de représentation sur certains de ses principaux marchés, notamment la Chine, Hong Kong, l'Inde et le Nigeria. Les bureaux de représentation ont fourni aux agents un soutien opérationnel, notamment du matériel de marketing et des formations sur les établissements, les cours commercialisés, les procédures d'admission et de conformité et les entretiens individuels avec les étudiants potentiels et leurs parents, ainsi que de l'aide pour répondre aux questions précises posées par les étudiants potentiels et du soutien lors des événements promotionnels. Avant octobre 2014, les bureaux de représentation étaient également gérés depuis le bureau de Londres de KIC. Les bureaux de représentation ont fourni des prestations de services à KIC contre paiement. Les bureaux de représentation sont membres du groupe Kaplan, à l'exception d'un bureau de représentation au Vietnam.

- 29 Avant octobre 2014, KIC était assujettie à la TVA britannique dans le cadre du mécanisme d'autoliquidation tant pour les prestations de services fournies par les agents que pour celles fournies par les bureaux de représentation.
- 30 En octobre 2014, le groupe Kaplan a créé KPS à Hong Kong et celle-ci y emploie 20 salariés (en décembre 2018). Après la création de KPS, KIC a continué à exercer ses activités par l'intermédiaire d'un réseau de bureaux de représentation locaux et d'agents tiers. Toutefois, les modalités contractuelles avec les bureaux de représentation locaux et les agents tiers sont désormais fixées par KPS. KPS est une société par actions établie à Hong Kong. Les membres de la société détiennent chacun une action. KPS exerce ses activités dans le cadre d'un accord d'adhésion. Les membres actuels de KPS sont les 9 établissements Kaplan (y compris UYIPC) - KIC détient donc indirectement un peu moins de 94 % de KPS, le reste [Or. 10] étant indirectement détenu par l'université de York, par l'intermédiaire de sa participation majoritaire dans UYIPC. KPS ne fournit pas de services à des entreprises non-membres du CSG, à l'exception de services d'agent et de bureau de représentation pour les activités de Kaplan dans le cadre du North American Pathway. L'accord d'adhésion a été modifié en 2015/16 pour permettre à UYIPC d'adhérer, bien qu'elle soit détenue majoritairement par l'université de York.
- 31 Depuis 2014, le réseau des bureaux de représentation et les agents indépendants ont passé des contrats avec KPS à Hong Kong et lui ont fourni leurs services de recrutement. KPS exerce des responsabilités qui étaient auparavant assumées par KIC à Londres et il centralise également certaines fonctions précédemment assurées par chacun des bureaux de représentation. KPS est également responsable de la gestion du réseau de bureaux de représentation dans le monde entier. Depuis 2014, le réseau des bureaux de représentation s'est étendu et l'activité entre KPS et les bureaux de représentation s'est intensifiée, ces derniers se concentrant désormais sur la gestion quotidienne des agents. Par conséquent, trois types de prestations fournies par KPS à KIC forment l'objet du présent litige : tout d'abord, les services fournis par les agents à KPS, les services fournis par les bureaux de représentation à KPS et enfin les services concernant des questions telles que la conformité ainsi que les autres activités susmentionnées telles que le soutien aux agents, que KPS fournit, quant à elle, à KIC.
- 32 KPS est également responsable de la gestion des agents en Asie de l'Est et du Sud-Est. KPS fournit un centre de services d'agents qui est géographiquement proche et dans le même fuseau horaire que les plus grands marchés de recrutement des établissements internationaux.
- 33 Il est constant qu'il existait des raisons commerciales valables pour l'établissement de KPS à Hong Kong. Il n'est pas allégué que KPS est une entité artificielle et les autorités fiscales britanniques ne suggèrent pas que la création de KPS donne lieu à un abus de droit.
- 34 KIC a fait valoir devant le tribunal national que les établissements internationaux Kaplan ne chercheraient pas à obtenir des services de recrutement auprès d'une

autre entité que KPS, même si KIC n'avait pas droit à l'exonération de TVA sur les services qui lui sont fournis par KPS. [Or. 11]

- 35 Chacun des établissements Kaplan fait également partie d'un groupement TVA, à l'exception d'UYIPC. Étant donné qu'UYIPC n'était pas une filiale à 100 % ou majoritaire de KIC, elle ne pouvait pas faire partie du groupement TVA lors de son immatriculation.
- 36 Chaque agent facture ses prestations directement à KPS. KPS paie alors chaque agent. Bien que KIC soit le membre représentatif du groupement TVA dont sont membres les établissements Kaplan, KPS établit en pratique pour chaque établissement Kaplan une facture distincte pour les sommes à verser aux agents au titre des services fournis à l'établissement Kaplan concerné. KPS facture à chaque établissement Kaplan tant ses propres services (par exemple, la conformité) que les services fournis par les bureaux de représentation, sur la base du nombre d'étudiants recrutés pour cet établissement. KPS calcule les frais en regroupant les coûts et en les divisant ensuite sur la base du nombre d'étudiants. Elle facture ensuite les services séparément à chaque établissement Kaplan. Les frais de marketing des agents sont gérés de la même manière. Toutefois, les commissions des agents sont directement imputables à des étudiants précis et elles sont facturées à l'établissement destinataire de l'étudiant.
- 37 Aucune TVA n'est perçue sur les services fournis par les agents à KPS, par les bureaux de représentation à KPS et par KPS elle-même. KIC fait valoir que les prestations de services entre KPS et KIC sont exonérées en application de l'exonération en faveur des CSG prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive TVA. Par conséquent, bien qu'il existait des raisons commerciales d'établir KPS à Hong Kong, la création de KPS a également entraîné (pour autant que KIC affirme à bon droit être autorisée à considérer les prestations fournies par KPS comme des prestations exonérées) une économie de TVA sur les services fournis auparavant directement par les agents et bureaux de représentation à KIC. Toutefois, comme indiqué plus haut, il n'est pas allégué que KPS est une entité artificielle et les autorités fiscales britanniques ne suggèrent pas que la création de KPS donne lieu à un abus de droit.
- 38 En ce qui concerne les questions soulevées, il n'est pas contesté que KPS fournit à ses membres, les établissements Kaplan, les services directement nécessaires à l'exercice de leurs activités exonérées. Il n'est pas contesté non plus que la méthode de facturation adoptée par KPS prévoit le remboursement exact de la part incombant à chaque membre dans les dépenses engagées en commun [Or. 12]
- 39 Quatre points essentiels restent en litige :
- (a) La question de savoir si l'exonération de la TVA pour les services fournis par un CSG à ses membres s'applique lorsque le CSG est établi et résident hors du Royaume-Uni ;

- (b) La manière dont le tribunal national devrait évaluer si cette exonération est, le cas échéant, susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ;
- (c) La question de savoir si les prestations de services fournies par le CSG en l'espèce peuvent être considérées comme des prestations exonérées, sachant que le CSG est une entité imposable distincte de ses membres, mais que ses membres font partie du même groupe de sociétés et sont donc liés entre eux indépendamment de leur appartenance à ce CSG ;
- (d) La question de savoir si l'exonération est susceptible de s'appliquer alors que tous les membres du CSG sont également membres d'un groupement TVA et ne forment donc qu'un seul assujetti et que l'assujetti unique aux fins de la directive TVA n'est pas membre du CSG.

Bref exposé des arguments de la requérante

- 40 KIC soutient que l'exonération en faveur des groupements de partage des coûts visée à l'article 132, paragraphe 1, sous f), est susceptible de s'appliquer aux litiges transfrontaliers. Elle peut s'appliquer, à la fois, lorsque le CSG est établi dans un État membre de l'UE et que ses membres sont établis dans un autre État membre de l'UE, voire dans plusieurs États membres, et lorsque (comme dans le cas de KIC) le CSG est établi dans un pays tiers et ses membres sont établis dans un État membre de l'UE (ou dans plusieurs États membres). Selon la requérante, les documents de travail n° 450, 654, 856 et 883 du comité de la TVA de la Commission européenne étayent cette analyse.
- 41 Bien que l'avocat général Kokott ait considéré dans ses conclusions dans les affaires *Aviva* (C-605/15, EU:C:2017:150) et *DNB Banka* (C-326/15, EU:C:2017:145) que l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), pouvait s'appliquer uniquement si, à la fois, le CSG et ses membres étaient établis dans le même État membre de l'Union, cette analyse n'a pas été retenue par la Cour. Ainsi que l'a admis l'avocat général Kokott elle-même [**Or. 13**], le texte de l'article 132, paragraphe 1, sous f), ne contient aucune limitation en ce sens que tant le CSG que ses membres doivent être établis dans un seul État membre – alors que le libellé d'autres dispositions de la directive TVA qui ont un champ d'application territorial limité (tel que l'article 11) mentionne expressément une telle limitation.
- 42 Limiter l'exonération aux CSG et aux membres qui sont tous établis dans le même État membre serait contraire aux libertés fondamentales (en ce qui concerne les livraisons transfrontalières entre États membres). Cela serait également contraire à l'objectif de l'exonération (s'agissant des livraisons transfrontalières impliquant des CSG établis tant dans des États membres que dans des pays tiers) qui était de garantir que les services fournis par un CSG ne soient pas soumis à la TVA lorsque ces prestations de services contribuent directement à l'exercice des activités réalisées dans l'intérêt général de ses membres (voir arrêts du

21 septembre 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, points 28 et 29, et du 21 septembre 2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, points 33 et 34).

- 43 Le fait d'accorder une exonération aux prestations de services fournies par un CSG établi dans un pays tiers à des membres établis dans un État membre n'est pas susceptible de susciter des difficultés pour évaluer les distorsions de concurrence. La Cour a déjà jugé dans l'arrêt du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) qu'une distorsion doit être appréciée au niveau des prestataires qui ne sont pas membres du CSG et qu'une telle distorsion ne peut exister si, indépendamment de toute taxation ou exonération, le CSG est assuré de conserver la clientèle de ses membres. Selon ce point de vue, une distorsion doit être appréciée par rapport à la probabilité que les membres acquièrent des prestations alternatives dans leurs États membres d'établissement. Même si une distorsion doit être appréciée en considération de l'incidence de cette exonération sur les bénéficiaires de services similaires qui ne sont pas membres du CSG, il ne saurait y avoir de distorsion si ces bénéficiaires peuvent demander à adhérer au CSG, rejoindre ou créer un autre CSG, ou encore bénéficier de tout autre avantage en matière de TVA, tel que les prestations fournies par le siège social aux succursales. Cette question doit à nouveau être appréciée par rapport au marché de l'État membre dans lequel les membres du CSG sont établis.
- 44 Quant à l'exigence selon laquelle le CSG doit être un « groupement autonome de personnes », KIC fait valoir que cela exige que le CSG soit un assujetti distinct de ses membres. Les membres ne doivent pas nécessairement être exempts de liens mutuels étroits sur les plans financier, économique et organisationnel [Or. 14]. Cette interprétation est requise pour quatre raisons. Premièrement, le libellé de l'article 132, paragraphe 1, sous f), dans les versions en langues anglaise, française, espagnole et allemande, indique clairement que c'est le groupement qui doit être autonome et non les personnes. Deuxièmement, cette interprétation est cohérente avec la jurisprudence de la Cour. Ni dans l'affaire Aviva ni dans l'affaire DNB Banka, qui concernaient respectivement des CSG dont les membres ne provenaient que d'un seul groupe de sociétés, la Cour ou l'avocat général Kokott ont laissé entendre que la condition relative au « groupement autonome de personnes » exigeait que les membres du CSG soient totalement indépendants les uns des autres ainsi que du CSG lui-même. Troisièmement, la condition que les membres du CSG soient indépendants les uns des autres ainsi que du CSG lui-même n'est pas requise par l'objectif de l'exonération. L'objectif de l'exonération est atteint, même si tous les membres du CSG sont membres du même groupe de sociétés, lorsque les membres ont besoin de mettre leurs ressources en commun pour acquérir des biens et services en amont – et que la prestation de ces services par le CSG contribue directement à l'exercice des activités dans l'intérêt général de ses membres. Quatrièmement, cela entraînerait des problèmes pratiques de détermination du niveau d'indépendance requis entre les membres du CSG pour que l'exonération s'applique. Pour répondre à ces problèmes pratiques, la législation aurait, quant à elle, certainement comporté des exigences spécifiques concernant l'étendue de la relation admissible entre les

membres du CSG, s'il avait été dans l'intention du législateur de prévoir une telle condition.

- 45 KIC soutient que l'exonération reste applicable, même lorsque tous les membres du CSG sont membres d'un même groupement TVA et forment donc un seul assujetti. Bien que le CSG lui-même doit être un assujetti distinct de ses membres, les membres ne doivent, quant à eux, pas nécessairement être des assujettis, comme cela ressort clairement du libellé de l'article 132, paragraphe 1, sous f) lui-même. Par conséquent, pour qu'un CSG soit un « groupement autonome de personnes », il suffit qu'au moins deux personnes physiques ou morales soient membres de ce CSG. À nouveau, cela est conforme à l'objectif de l'exonération.
- 46 Le fait que, en droit national, l'assujetti unique bénéficiaire des prestations était KIC, qui n'était pas elle-même membre du CSG, n'est pas pertinent aux fins de l'application de l'exonération prévue par le droit de l'Union à l'article 132, paragraphe 1, sous f). C'est le Royaume-Uni qui a choisi de mettre en place le groupement TVA, en recourant à la fiction selon laquelle les prestations sont reçues et fournies par le membre représentatif [Or. 15], même si elles sont en réalité utilisées par les établissements Kaplan. De plus, c'est le Royaume-Uni qui a apporté une solution à ce problème en reconnaissant à l'article 43, paragraphe 1AA, VATA que la fiction juridique créée par le groupement TVA peut être écartée lorsque d'autres dispositions de la législation britannique en matière de TVA l'exigent.

Bref exposé des arguments de la HMRC

- 47 Dans le cadre de ses conclusions dans les affaires Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150) et DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145), l'avocat général a explicitement examiné la question de savoir si l'exonération en faveur des CSG est susceptible de s'appliquer dans une situation transfrontalière. Les conclusions de l'avocat général dans l'affaire Aviva contiennent un exposé détaillé des raisons pour lesquelles l'exonération doit être interprétée en ce sens que celle-ci doit être exclue dans le cas d'opérations transfrontalières réalisées entre des CSG qui ne sont pas établis dans le même État membre que leurs membres (ou certains d'entre eux) et ces conclusions indiquent en outre pourquoi l'application de l'exonération hors de l'UE est encore moins justifiable. La HMRC invoque les conclusions de l'avocat général dans les affaires Aviva, points 36 à 67, et DNB Banka, point 47. Il est important de faire observer que les conclusions de l'avocat général dans l'affaire Aviva ont été rendues au regard de la situation factuelle à l'origine, à la fois, des affaires Aviva et DNB Banka.
- 48 La HMRC fait valoir que cette affaire illustre bien la tension existant entre les dispositions de l'article 11, qui permet aux groupements TVA et aux groupes de sociétés étroitement liés entre eux d'être traités comme un seul assujetti aux fins de la TVA, et les dispositions de l'exonération en faveur des CSG. Les sociétés du groupement TVA en l'espèce font partie d'un groupe de sociétés. Ce groupe qui a importé des services auprès d'une entité établie à Hong Kong telle que KPS serait

redevable de la TVA au titre de ces services dans le cadre du mécanisme d'autoliquidation. Cette entité, même si elle faisait partie du même groupe de sociétés que KPS, ne pourrait pas adhérer au groupement TVA et les dispositions qui ne prennent effectivement pas en compte les opérations réalisées entre les membres du même groupe, car ces derniers forment un seul et même assujetti, ne s'appliqueraient pas. En plaçant KPS dans un CSG, l'on évite entièrement la mise en œuvre du mécanisme d'autoliquidation lorsque les prestations sont fournies uniquement entre entités du même groupe de sociétés. **[Or. 16]**

- 49 Cette incohérence est mentionnée aux points 46 à 49 des conclusions de l'avocat général dans l'affaire Aviva et la HMRC fait valoir que les faits de présente affaire en constituent une nette illustration.
- 50 S'agissant des distorsions de concurrence, la CJUE a déjà indiqué que la question de savoir si l'exonération est susceptible de provoquer des distorsions de concurrence doit être tranchée en appréciant si c'est l'octroi de l'exonération elle-même qui crée une réelle possibilité de distorsion. La question soulevée en l'espèce concernant le point de savoir si l'exonération en faveur des CSG est applicable porte sur la manière dont ce critère devrait être appliqué dans un cas de figure dans lequel le CSG est établi à Hong Kong alors que les membres du groupement sont établis au Royaume-Uni. KIC suggère que cet aspect peut être résolu simplement en examinant si les membres du groupement seraient susceptibles de rechercher ces services ailleurs, même s'il y n'avait pas d'exonération. Il n'existe aucune raison d'adopter une approche aussi étroite. L'analyse devrait être réalisée au niveau national pertinent pour les prestataires qui fournissent des types de prestations similaires (voir ordonnance du 30 janvier 2009, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, non publiée, EU:C:2009:45 ; voir également conclusions de l'avocat général Mischo dans l'affaire Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2002:562, point 123). Dans ses conclusions dans l'affaire Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, points 50 et suivants), l'avocat général mentionne les nombreuses difficultés résultant de cette approche si le CSG est établi hors de l'UE.
- 51 La troisième question porte sur le point de savoir si l'exonération en faveur des CSG peut s'appliquer aux groupes qui sont déjà constitués en tant que membres d'un groupe de sociétés et qui sont donc liés par des liens juridiques, financiers et organisationnels. L'objectif de l'exonération est d'éviter les distorsions de concurrence auxquelles sont confrontés les opérateurs indépendants lorsque, probablement en raison de leur taille, ils ne sont pas en mesure de se procurer des services à partir de ressources internes et sont, au contraire, obligés de les rechercher sur le marché concurrentiel. Ces opérateurs supportent la charge de la TVA au titre des services fournis dans le cadre d'activités exonérées, mais ils sont exemptés de la TVA s'ils coopèrent avec d'autres et mettent en place une structure pour effectuer de telles prestations au bénéfice de leurs membres dans un but non lucratif. La HMRC fait valoir que l'application de l'exonération à des personnes qui sont déjà constituées en tant que groupement va manifestement au-delà de cet objectif et ne relève pas de l'exonération. **[Or. 17]**

- 52 Le quatrième problème réside dans le fait que, pour certaines des périodes couvertes par les avis de recouvrement émis en l'espèce, l'on n'était en présence que d'un seul assujetti bénéficiaire des prestations de KPS. Les prestations n'étaient donc pas faites au bénéfice des membres du groupement, mais en faveur d'une seule personne. Ce cas de figure ne relève pas du champ d'application de l'exonération qui exige que les services soient fournis aux membres du groupement. En outre, KIC, qui était l'assujetti unique au Royaume-Uni et le bénéficiaire des prestations, n'était pas lui-même membre du CSG. Pour cette raison également, l'exonération ne saurait s'appliquer.

Jurisprudence pertinente

- 53 La Cour n'a, jusqu'à présent, pas eu l'occasion de clarifier le champ d'application territorial de l'exonération en faveur des CSG ni, par conséquent, d'apprécier l'application correcte de l'exigence selon laquelle l'exonération ne doit pas être susceptible de provoquer de distorsions de concurrence dans le cadre de prestations transfrontalières lorsque le CSG est établi hors de l'UE. L'avocat général dans les affaires DNB Banka, C-326/15, et Aviva, C-605/15, a examiné le champ d'application territorial de l'exonération en faveur des CSG en répondant à des questions concernant la signification des distorsions de concurrence dans le cadre de l'exonération en faveur des CSG, mais les points soulevés n'ont pas été abordés par la Cour dans ses arrêts, car cette appréciation n'était pas nécessaire. La question des distorsions de concurrence a été examinée par la Cour antérieurement, dans l'arrêt du 20 novembre 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), ainsi que par l'avocat général dans l'affaire Aviva.

L'ordonnance du First-tier Tribunal (tribunal de première instance)

- 54 Après avoir examiné les questions soulevées dans le cadre du recours lors de l'audience qui s'est tenue les 15 et 16 janvier 2019, le First-tier Tribunal (tribunal de première instance) a jugé que l'issue du recours dépendait de plusieurs questions relatives à l'interprétation de l'exonération en faveur des CSG et qu'il devait présenter une demande de décision préjudicielle à la CJUE portant sur les questions suivantes.

Questions préjudicielles

1. Quel est le champ d'application territorial de l'exonération prévue à l'article 132, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112/CE du Conseil ? En particulier (i), cette exonération s'applique-t-elle à un CSG établi [Or. 18] dans un État membre autre que celui ou ceux où sont établis les membres du CSG ? Dans l'affirmative, (ii) cette exonération est-elle également applicable à un CSG établi hors de l'UE ?
2. Si l'exonération en faveur des CSG s'applique en principe à une entité établie dans un État membre autre que celui ou ceux où sont établis les

membres du CSG ainsi qu'à un CSG établi hors de l'UE, comment doit être appliqué le critère selon lequel l'exonération ne doit pas être susceptible de provoquer des distorsions de concurrence ? En particulier,

- (a) ce critère s'applique-t-il à d'éventuelles distorsions affectant d'autres bénéficiaires de services similaires qui ne sont pas membres du CSG ou s'applique-t-il uniquement aux éventuelles distorsions affectant d'autres éventuels prestataires fournissant des services aux membres du CSG ?
 - (b) Si ce critère s'applique uniquement à d'autres bénéficiaires, une réelle possibilité de distorsion est-elle susceptible d'exister si d'autres bénéficiaires qui ne sont pas membres du CSG peuvent demander à adhérer au CSG en question ou créer leur propre CSG en vue d'obtenir des services similaires ou des économies équivalentes de TVA par d'autres méthodes (telle que la création d'une succursale dans l'État membre ou le pays tiers en question)[?]
 - (c) Si ce critère s'applique uniquement à d'autres prestataires, la réelle possibilité de distorsion doit-elle être appréciée en déterminant si le CSG est assuré de conserver la clientèle de ses membres, indépendamment de l'application de l'exonération de TVA – et, par conséquent, doit-elle être appréciée par rapport à l'accès d'autres prestataires au marché national sur lequel les membres du CSG sont établis ? Dans l'affirmative, la question de savoir si le CSG est assuré de conserver la clientèle de ses membres, car ces derniers font partie du même groupe de sociétés, a-t-elle une incidence [?]
 - (d) Des distorsions potentielles devraient-elles être appréciées au niveau national par rapport à d'autres prestataires exerçant leur activité dans le pays tiers dans lequel le CSG est établi ? **[Or. 19]**
 - (e) La charge de la preuve quant à la probabilité d'une distorsion pèse-t-elle sur l'autorité fiscale de l'Union qui gère la directive TVA ?
 - (f) Est-il nécessaire que l'autorité fiscale de l'Union commande une expertise spécifique du marché du pays tiers dans lequel le CSG est établi ?
 - (g) L'existence d'une réelle possibilité de distorsion peut-elle être établie par l'identification d'un marché commercial dans le pays tiers ?
3. L'exonération en faveur des CSG peut-elle s'appliquer dans une situation telle que celle en l'espèce, dans laquelle les membres du CSG sont liés entre eux par des liens économiques, financiers et organisationnels ?
 4. L'exonération en faveur des CSG peut-elle s'appliquer lorsque les membres ont créé un groupement TVA qui forme un seul assujetti ? Le fait que KIC,

le membre représentatif qui (en droit national) est le bénéficiaire des services, n'est pas membre du CSG a-t-il une incidence ? Et, dans l'affirmative, cette incidence est-elle écartée par les dispositions de droit national prévoyant que le membre représentatif possède les caractéristiques et le statut des membres du CSG aux fins de l'application de l'exonération en faveur des CSG ?

Le 29 janvier 2019

DOCUMENT DE TRAVAIL