

Affaire C-812/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

4 novembre 2019

Juridiction de renvoi :

Högsta förvaltningsdomstolen (Suède)

Date de la décision de renvoi :

24 octobre 2019

Partie demanderesse :

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Partie défenderesse :

Skatteverket

[OMISSIS]

PARTIE DEMANDERESSE AU PRINCIPAL

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

[OMISSIS] Stockholm (Suède)

PARTIE DÉFENDERESSE AU PRINCIPAL

Skatteverket (l'administration fiscale suédoise), Solna (Suède)

DÉCISION ATTAQUÉE

Décision du Skatterättsnämnden [la Commission du droit fiscal, Suède ; ci-après la « Commission du droit fiscal »] rendue le 23 novembre 2018 dans l'affaire 37-17/1

OBJET

Rescrit fiscal en matière de taxe sur la valeur ajoutée ; demande de décision préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne

[OMISSIS]

DÉCISION

Il est décidé, en application de l'article 267 [TFUE], de saisir la **[Or. 2]** Cour de justice de l'Union européenne de la demande de décision préjudicielle en annexe [OMISSIS].

[OMISSIS] **[Or. 3]**

[OMISSIS]

Renvoi préjudiciel en application de l'article 267 TFUE, portant sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, l'article 9, paragraphe 1, et l'article 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA »)

Introduction

- 1 Une banque établie dans un autre État membre [que la Suède] fournit des services à sa succursale suédoise et alloue les coûts de ceux-ci à la succursale. La banque fait partie d'un groupe TVA dans l'autre État membre, tandis que la succursale ne fait partie d'aucun groupe TVA en Suède. Le Högsta förvaltningsdomstolen [la Cour suprême administrative, Suède; ci-après la « juridiction de céans »] souhaite, en introduisant une procédure préjudicielle, obtenir des clarifications sur le point de savoir si, du point de vue de la prestation des services, le groupe TVA constitue un assujetti qui est distinct de la succursale et, partant, si cette dernière est elle-même un assujetti distinct.

Dispositions applicables du droit de l'Union

- 2 L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA prévoit que les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel, constituent des opérations soumises à la TVA.
- 3 Est considéré comme « assujetti » – selon les termes de l'article 9, paragraphe 1, de la directive – 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. **[Or. 4]**
- 4 L'article 11 de la directive dispose que, après consultation du comité de la TVA, chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

Dispositions applicables du droit national

- 5 L'article 1^{er}, premier alinéa, point 1), du chapitre 1^{er} de la loi n° 200 de 1994, relative à la taxe sur la valeur ajoutée [*mervärdesskattelagen (1994:200)*], ci-après la « loi sur la TVA », prévoit que la taxe est due pour toute prestation de services sur le territoire national qui est imposable et qui est effectuée par un assujetti agissant en tant que tel, pour autant que l'assujetti ne soit pas exonéré de la taxe sur la prestation.
- 6 Selon les termes de l'article 1^{er}, troisième alinéa, point 1), du chapitre 2 de la loi sur la TVA, la notion de « prestation de service » signifie un service fourni, cédé ou autrement presté en faveur de quelqu'un à titre onéreux.
- 7 Un service en faveur d'un assujetti agissant en tant que tel est, en vertu de la règle générale posée à l'article 5, premier alinéa, du chapitre 5 de la loi, considéré comme presté dans le pays si l'assujetti a en Suède le siège de son activité économique, ou s'il y dispose d'un établissement fixe et que le service a été presté en faveur de ce dernier. L'article 2, premier alinéa, point 2), du chapitre 1^{er} de la loi prévoit que, si la personne qui preste un service tel que visé à l'article 5 du chapitre 5 est un assujetti étranger, il incombe au preneur dudit service d'acquitter la taxe à la condition, notamment, qu'il soit un assujetti ou qu'il soit une personne morale enregistrée en Suède aux fins de la TVA.
- 8 Est considéré comme « assujetti » – selon les termes de l'article 1^{er} du chapitre 4 de la loi – 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.
[Or. 5]
- 9 La Suède a introduit des règles concernant les groupes TVA au chapitre 6a de la loi. Il ressort de l'article 1^{er} que, aux fins de l'application de la loi, deux assujettis ou plus peuvent, dans les conditions indiquées dans ledit chapitre, être considérés comme un seul assujetti (groupe TVA) et l'activité exercée par le groupe TVA peut être considérée comme une seule activité. L'article 2, deuxième alinéa, prévoit que seul un établissement fixe situé en Suède d'un assujetti peut participer à un groupe TVA.

Circonstances de la cause au principal

La demande de rescrit fiscal

- 10 L'affaire concerne un rescrit de la Commission du droit fiscal contre lequel Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial a formé un recours devant la juridiction de céans. La demande de rescrit fiscal comprend notamment les indications suivantes.
- 11 Danske Bank A/S a son établissement principal au Danemark. La banque exerce ses activités en Suède par l'intermédiaire de la succursale. La banque est membre

d'un groupe TVA danois. La succursale n'est membre d'aucun groupe TVA suédois.

- 12 La banque utilise, pour ses activités dans les pays nordiques, une plate-forme informatique qui est en grande partie commune à tous les établissements. Les coûts liés à l'utilisation par la succursale de la plate-forme en vue des activités en Suède seront alloués par l'établissement principal à la succursale.
- 13 Par sa demande de rescrit, la succursale suédoise souhaitait savoir si le fait que la banque fasse partie d'un groupe TVA danois impliquait que le groupe TVA devait, aux fins de l'application des dispositions de la loi suédoise sur la TVA, être considéré comme un assujetti distinct par rapport à ladite succursale. **[Or. 6]**
- 14 La succursale souhaitait également savoir si les services offerts par le groupe TVA danois, dont les coûts allaient lui être alloués, devaient être considérés comme une prestation de services aux fins de la TVA, si elle devait payer la TVA en Suède en tant que preneur des services et si l'assiette de la taxe consistait dans le montant des coûts qui allaient lui être alloués.

Le rescrit de la Commission du droit fiscal

- 15 La Commission du droit fiscal a estimé que la succursale et le groupe TVA danois, dont fait partie l'établissement principal [de la banque] au Danemark, devaient être considérés comme deux assujettis distincts puisque l'établissement principal danois s'est séparé de la succursale suédoise en devenant membre d'un groupe TVA danois en conformité avec la réglementation danoise relative à la TVA.
- 16 La Commission du droit fiscal a, en outre, estimé que les prestations fournies par le groupe TVA danois, dont les coûts sont alloués à la succursale suédoise, constituent une prestation de services impliquant une obligation pour la succursale de payer la TVA, à la condition que la rémunération perçue par le groupe TVA soit la contrepartie effective des services prestés et pour autant que les autres conditions de la dette fiscale soient réunies. La demande de rescrit a été déclarée irrecevable dans la mesure où il n'y a pas été répondu.

Points de vue des parties

La succursale

- 17 La succursale conclut à ce que la juridiction de céans déclare qu'elle-même et l'établissement principal forment un seul et même assujetti et que les allocations effectuées à la succursale par l'établissement principal ne constituent pas des prestations aux fins de la TVA. **[Or. 7]**

- 18 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. Pour pouvoir apprécier s'il existe un rapport juridique entre une société étrangère et l'un de ses établissements situé dans un autre État membre, il faut examiner si cet établissement exerce une activité économique indépendante.
- 19 Or, la succursale n'opère pas de manière indépendante et ne supporte pas elle-même les risques économiques inhérents à son activité. En conséquence, la succursale dépend de l'établissement principal et ne peut donc pas être considérée elle-même comme un assujetti. L'établissement principal et la succursale forment donc le même assujetti dans le cas aussi où le premier fait partie d'un groupe TVA. La succursale ne peut pas être séparée de l'établissement principal, à moins de devenir elle-même membre d'un groupe TVA en Suède.

Skatteverket

- 20 Skatteverket estime que la juridiction de céans devrait confirmer le rescrit fiscal.
- 21 L'appréciation doit se faire en prenant comme point de départ la réglementation danoise sur les groupes TVA. Il ressort des dispositions danoises que ce ne sont que les établissements situés au Danemark qui peuvent devenir membres d'un groupe TVA danois. Il s'ensuit que la succursale suédoise ne fait pas partie du groupe TVA danois. Dès lors, la succursale et l'établissement principal ne peuvent pas être considérés comme formant un assujetti unique.

Nécessité du renvoi préjudiciel

- 22 Il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice qu'une prestation n'est taxable que s'il existe entre le prestataire [Or. 8] et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées. Dans un cas d'espèce, la Cour a jugé qu'une succursale d'une société étrangère n'était pas indépendante de cette société et qu'il n'existait pas de rapport juridique entre elles. Le fait que des coûts étaient imputés à la succursale à la suite de la fourniture de services à celle-ci par l'établissement principal n'impliquait donc pas que la succursale devait être considérée comme un assujetti (arrêt du 23 mars 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, points 34 à 37, 40 et 41).
- 23 L'incidence de l'appartenance d'une succursale à un groupe TVA a été examinée par la Cour dans une affaire qui concernait des services fournis par une société ayant son siège dans un pays tiers à sa succursale suédoise, laquelle était membre d'un groupe TVA en Suède. La Cour a relevé que la succursale n'opérait pas de façon indépendante et ne supportait pas elle-même les risques économiques liés à l'exercice de son activité. La succursale ne disposait pas non plus d'un capital propre et ses actifs faisaient partie du patrimoine de l'établissement principal. Par conséquent, la succursale a été jugée dépendante de l'établissement principal et ne pouvait donc pas être considérée comme ayant, elle-même, la qualité d'assujetti

au sens de l'article 9 de la directive TVA [arrêt du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, point 26].

- 24 Toutefois, dans cette même affaire, la Cour a relevé que la succursale faisait partie d'un groupe TVA et qu'elle formait avec les autres membres un assujetti unique. L'assimilation à un assujetti unique exclut que les membres du groupe TVA continuent à être identifiés comme des assujettis, et, dans une telle situation, les prestations de services effectuées par un tiers en faveur d'un membre d'un groupe TVA doivent donc être considérées comme ayant été effectuées en faveur non pas de ce membre mais du groupe TVA lui-même. Les services fournis à titre onéreux par une société à sa succursale ont été considérés comme fournis au groupe TVA et la fourniture de tels services a été considérée comme constituant une opération imposable dès lors que l'établissement principal **[Or. 9]** et sa succursale ne pouvaient pas être considérés comme un assujetti unique. La Cour a conclu 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 groupe TVA [arrêt du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, points 29 à 32].
- 25 Il ressort donc de la jurisprudence de la Cour que le point de départ à retenir est qu'une succursale ne doit pas être considérée comme un assujetti lorsque l'établissement principal lui fournit des services. Les opérations entre la succursale et l'établissement principal ne sont alors pas taxables. Il ressort, toutefois, de la jurisprudence que la succursale, en devenant membre d'un groupe TVA, peut être séparée de l'établissement principal et faire plutôt partie d'un autre assujetti, à savoir le groupe TVA. Les opérations entre l'établissement principal et la succursale qui fait partie d'un groupe TVA sont alors taxables.
- 26 Cependant, la question dont il s'agit ici est celle de savoir si la succursale suédoise, qui ne fait partie d'aucun groupe TVA suédois, doit être considérée comme un assujetti lorsque l'établissement principal fait partie d'un groupe TVA dans un autre État membre et fournit des services à la succursale dont il alloue les coûts à cette dernière. Peut-on considérer la succursale comme un assujetti distinct sachant que celle-ci – en tant que succursale de la banque, et à l'instar de la succursale dans l'affaire Skandia America (USA), filial Sverige – n'opère pas de façon indépendante, ne supporte pas elle-même les risques économiques et ne dispose pas d'un capital propre, de sorte qu'elle est dépendante de la banque ? [voir arrêt du 17 septembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, point 26] La Cour de justice n'a pas encore tranché cette question.
- 27 Une manière de voir la situation est de considérer que la succursale suédoise devient un assujetti distinct puisque l'établissement principal, en devenant membre d'un groupe TVA, se trouve séparé de l'assujetti que l'établissement principal et sa succursale sont réputés constituer ensemble en ce qui concerne les opérations entre eux. L'établissement principal devient ainsi partie d'un autre

assujetti, à savoir le groupe TVA, et la succursale devient un **[Or. 10]** assujetti distinct. Sous cet angle, les opérations entre la succursale et l'établissement principal sont taxables.

- 28 Une autre manière de voir la situation est de considérer que la succursale fait partie du même assujetti que l'établissement principal, même si ce dernier est membre d'un groupe TVA dans un autre État membre, puisque la succursale n'est pas indépendante de l'établissement principal lorsqu'elle ne fait pas partie d'un groupe TVA dans l'État où elle est établie. Sous cet angle, les opérations entre la succursale et l'établissement principal ne constituent pas des opérations taxables et la succursale est considérée en pratique comme une succursale du groupe TVA dans l'autre État membre et comme faisant partie de ce groupe.
- 29 Le comité de la TVA de l'Union européenne a, à l'issue de sa 105^e réunion en octobre 2015, émis des lignes directrices tenant compte de la jurisprudence de la Cour dans l'arrêt du 17 septembre 2014, *Skandia America (USA)*, filiale Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225). Il en ressort notamment qu'une livraison de biens ou une prestation de services effectuée par une entité en faveur d'une autre entité faisant partie de la même personne morale qu'elle, par exemple une opération du siège vers une succursale, d'une succursale vers le siège ou entre succursales, lorsqu'une seule des entités participant à l'opération est un membre d'un groupe TVA ou que les entités sont membres de groupes TVA distincts, constitue une opération imposable aux fins de la TVA pour autant que les conditions énoncées à l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA soient réunies.
- 30 Il ressort donc des lignes directrices du comité de la TVA qu'une succursale doit être considérée comme un assujetti distinct dans la situation en cause. Les lignes directrices ont été adoptées à une « grande majorité ». La juridiction de céans constate qu'il existe donc une convergence de vues relativement étendue entre les États membres sur la question qui l'occupe, mais qu'il n'y a pas d'unanimité.
- 31 Dans ce contexte, la juridiction de céans estime nécessaire de soumettre à la Cour de justice une question préjudicielle. **[Or. 11]**

Question préjudicielle

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