

Affaire C-59/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

4 février 2020

Juridiction de renvoi :

Bundesfinanzgericht (Autriche)

Date de la décision de renvoi :

29 janvier 2020

Partie requérante :

DBKAG

Administration défenderesse :

Finanzamt Linz

**[OMISSIS]
BUNDESFINANZGERICHT
RÉPUBLIQUE D'AUTRICHE**

[OMISSIS]

DÉCISION

Le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances, Autriche) [OMISSIS], dans l'affaire DBKAG [OMISSIS] a décidé, dans le cadre du recours de DBKAG contre les décisions de l'administration défenderesse, le Finanzamt Linz (administration des finances de Linz, Autriche), du 24 octobre 2014, concernant la réouverture de la procédure d'imposition à la TVA pour les années 2009 et 2010, ainsi que les avis d'imposition à la TVA pour les années 2009 et 2010 :

A. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie, en vertu de l'article 267 TFUE, de la question suivante, portant sur l'interprétation de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée :

L'article 135, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE doit-il être interprété en ce sens que, aux fins de l'exonération prévue dans cette disposition,

relève également de la notion de « gestion de fonds communs de placement » l'octroi par un tiers concédant à une société de placement de capitaux d'un droit d'utilisation d'un logiciel spécialisé spécialement conçu pour la gestion de fonds communs de placement lorsque, comme dans l'affaire au principal, ce logiciel est exclusivement destiné à réaliser des tâches essentielles et spécifiques à la gestion de fonds communs de placement, mais ne peut être utilisé que sur l'infrastructure technique de la société de placement de capitaux et ne peut remplir ses fonctions qu'avec la collaboration secondaire de ladite société, en recourant en permanence à des données de marché fournies par celle-ci ?

B. [OMISSIS : suspension de la procédure]

C. [OMISSIS : la décision de la juridiction de céans n'est pas susceptible de recours]

Motifs de la décision de renvoi

Objet du litige

- 1 Il est constant que DBKAG assure elle-même la gestion exonérée de fonds communs de placement au sens de l'article 135, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (article 6, paragraphe 1, point 8, sous i), de l'Umsatzsteuergesetz 1994, loi de 1994 relative à la TVA), et que SC GmbH (ci-après « SC ») a concédé [Or. 2] contractuellement et à titre onéreux, à DBKAB une licence donnant à celle-ci un droit d'utilisation sans limitation de durée du logiciel de SC servant à effectuer des calculs essentiels aux prestations administratives de gestion des risques et de mesure des performances. De même, il est constant entre les parties que, en vertu des dispositions de l'Investmentfondsgesetz 1993 (loi de 1993 relative aux fonds d'investissement, InvFG 1993, BGBl. 532/1993, dans la version du BGBl. I, 69/2008), applicable à l'époque des faits, la gestion des risques et la mesure des performances constituent des éléments spécifiques et essentiels de la gestion d'un fonds commun de placement qui peuvent, en principe, être externalisés en tant que prestation administrative exonérée lorsque les conditions requises au sens de la jurisprudence de la Cour sont remplies. Les parties s'accordent également sur le fait que, si les conditions sont remplies, une prestation externalisée peut également être fournie par voie électronique et de manière automatisée. En outre, selon l'administration fiscale, les deux programmes SC constituent un logiciel spécifiquement adapté à l'activité des fonds d'investissement qui prend dûment en compte les exigences complexes du législateur dans ces domaines.
- 2 En revanche, il convient de se demander si c'est le donneur de licence ou le preneur de licence lui-même qui fournit les prestations en cause au moyen du logiciel faisant l'objet de la licence accordée et si, en cas d'imputation des prestations au donneur de licence, ces dernières sont essentielles et spécifiques à la gestion d'un fonds commun de placement, ainsi que suffisamment autonomes,

au sens de l'interprétation retenue jusqu'alors par la Cour. S'il est vrai que les calculs effectués et les informations obtenues à l'aide du logiciel sous licence constituent des bases essentielles des deux éléments de la prestation, ils sont en fin de compte fournis en combinant des prestations de DBKAG et de SC.

- 3 La Cour s'est déjà penchée à plusieurs reprises sur l'interprétation de l'exonération, prévue à l'article 135, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE, de la gestion de ce que les États membres définissent comme des fonds communs de placement et a jugé que des prestations d'administration transférées à un gestionnaire externe peuvent également relever de l'exonération lorsqu'elles remplissent les fonctions spécifiques et essentielles d'une gestion de fonds commun de placement et forment un ensemble distinct, apprécié de façon globale (arrêts du 4 mai 2006, *Abbey National*, C-169/04, EU:C:2006:289 ; du 7 mars 2013, *GfBk*, C-275/11, EU:C:2013:141 ; du 13 mars 2014, *ATP PensionService*, C-464/12, EU:C:2014:139, et du 9 décembre 2015, *Fiscale Eenheid X*, C-595/13, EU:C:2015:801). Toutefois, selon la juridiction de céans, compte tenu de l'interprétation divergente de ces critères par les parties dans le cadre de la procédure administrative contentieuse pendante et des objectifs contradictoires (d'une part, un champ d'application large est visé, afin que les petits investisseurs puissent aussi placer leurs capitaux de manière diversifiée dans des valeurs mobilières, en exonération de TVA, par l'intermédiaire de fonds d'investissement, et, d'autre part, les termes utilisés pour définir ladite exonération doivent faire l'objet d'une interprétation stricte, dès lors qu'il s'agit d'une exception), il subsiste des doutes fondés quant à l'interprétation conforme de la notion de « gestion de fonds communs de placement ».
- 4 Selon DBKAG, SC lui aurait fourni une prestation externalisée de gestion de fonds communs de placement au sens de l'article 135, paragraphe 1, sous g), 2006/112/CE (article 6, paragraphe 1, point 8, sous i), de l'Umsatzsteuergesetz 1994). Aucune dette fiscale n'ayant ainsi pris naissance, une telle dette ne pourrait pas avoir été transférée à DBKAG par voie d'autoliquidation. Le Finanzamt (administration des finances) considère, au contraire, que, avec le droit d'utilisation du logiciel qu'elle a acquis, DBKAG fournirait elle-même la prestation administrative exonérée et que SC n'apporterait qu'une simple assistance technique. En outre, en raison de l'utilisation de l'infrastructure technique de DBKAG et de la fourniture de données de marché à jour par d'autres programmes de DBKAG, il ne s'agirait pas d'une prestation exonérée fournie de manière autonome. En raison du transfert de la dette fiscale, DBKAG devrait s'acquitter la TVA sur la prestation de SC. Une déduction de cette TVA en tant que taxe en amont serait impossible en raison du lien avec des prestations en aval exonérées.

Remarque liminaire

- 5 [OMISSIS : Observations de droit procédural relatives à la réouverture de la procédure]

Faits à l'origine du litige

- 6 SC, ayant son siège en Allemagne, accorde, par contrat de licence du 11 décembre 2008 à DBKAG, société autrichienne, en contrepartie du paiement d'une redevance unique, un droit d'utilisation, sans limitation de durée, du logiciel SC de gestion des risques et de mesure des performances. SC garantit (point 2.4.1 du contrat), pour une durée de 12 mois à compter de la livraison du système, que le logiciel a les propriétés convenues contractuellement dans le cadre d'une utilisation conforme à sa destination. Ces propriétés sont décrites dans les spécifications du système et dans la description du fonctionnement figurant dans la documentation. En particulier, le logiciel de SC ne peut être utilisé qu'en interaction avec les autres logiciels de DBKAG qui y sont mentionnés. S'agissant de la responsabilité de SC, il est prévu dans le contrat, au point 2.8, que SC est responsable des dommages causés intentionnellement ou par négligence grave ou des dommages directs causés par des atteintes aux droits de propriété intellectuelle.
- 7 Dans d'autres contrats du 11 décembre 2008 (contrat de prestation de services, contrat de service et d'entretien) il est convenu que SC fournisse à DBKAG diverses prestations de soutien sans limitation de durée, par exemple dans le cadre de la paramétrisation ou de l'implémentation du système ou de la formation du personnel aux tâches à accomplir pour paramétrer et configurer le système ou aux saisies manuelles devant être effectuées par DBKAG. Outre les services spécifiés, SC s'est également engagée à remédier à des déficiences du système qui seraient susceptibles d'apparaître en réalisant des mises à jour des programmes.
- 8 S'agissant des propriétés convenues dans les contrats, ces derniers renvoient à leur description finale dans la description du fonctionnement figurant dans la documentation et précisent que le système est conçu seulement pour fonctionner en interaction avec le logiciel qui y est mentionné et dont dispose déjà DBKAG.
- 9 SC est responsable seulement du développement technique ou de la mise en œuvre des prescriptions de DBKAG et, ensuite, du fonctionnement technique du logiciel, ce qui garantit que ledit logiciel puisse effectivement fournir la prestation convenue, consistant à calculer des indicateurs de risques et de performances. Étant donné que les deux modules développés par SC ont été alignés sur les paramètres déterminés au préalable par DBKAG, SC est responsable non pas de résultats erronés dus aux paramètres ou aux données de marché fournis par DBKAG, mais outre les aspects purement techniques, surtout de la réalisation de calculs corrects des « indicateurs de risques et de performances ». DBKAG n'avait pas d'influence directe sur les calculs effectués par le logiciel de SC (par exemple les calculs de risques grâce à la simulation Monte-Carlo), dans cette mesure, il s'agissait donc, selon elle, d'une « boîte noire ».
- 10 SC est, en principe, responsable envers DBKAG des dommages causés intentionnellement, ainsi que (pour un montant limité), d'un comportement fautif et d'une atteinte aux droits de propriété intellectuelle. Ainsi, la responsabilité de

SC pourrait être engagée, même dans le cas où des sanctions administratives seraient infligées à DBKAG pour violation de dispositions légales en raison, par exemple d'une erreur de programmation ou de déficience techniques.

- 11 Dans la mesure où, dans le cadre des prestations de service et de maintenance du logiciel prévues dans le contrat, SC fournit des prestations essentielles pour l'utilisation du logiciel et où cette utilisation n'est plus possible lorsque ces prestations supplémentaires convenues ne sont plus téléchargées et payées, il apparaît que le droit d'utilisation accordé est limité dans le temps. En cas de cessation de la collaboration avec SC, DBKAG est tenue d'effacer immédiatement toutes les copies du logiciel stockées et les autres données y afférentes.
- 12 Dans le cadre des travaux préparatoires à l'utilisation des programmes de SC, DBKAG a dû adapter l'environnement informatique (logiciels et matériel) aux besoins du logiciel SC et établir les interfaces pour l'interconnexion des modules propres qu'elles a avait achetés (configuration du système). Dans un second temps, DBKAG a fixé pour SC les paramètres (par exemple les fonctions du logiciel, les méthodes de calcul à utiliser, [Or. 5] les facteurs à prendre en considération, etc.). Ces paramètres ne font l'objet d'un ajustement supplémentaire que si la méthode de calcul doit être modifiée. Avant que le logiciel SC puisse remplir ses fonctions, DBKAG a également saisi manuellement dans sa propre base de données certaines valeurs et autres données relatives aux placements en valeurs mobilières existants. Ces travaux préparatoires, réalisés manuellement par DBKAG, sont également effectués en permanence avec la saisie des données de base concernant les valeurs mobilières, lorsque des données erronées sont constatées ou que l'état des investissements en valeurs mobilières (par exemple achats de nouveaux actifs) ou bien encore les facteurs de risques, le classement des actions ou des fonds, courbes de rendement et autres font apparaître des modifications. Selon les indications de la DBKAG, qui ne sont pas contestées, ces travaux préparatoires réalisés manuellement ont représenté 2 % de la charge de travail quotidienne du service de gestion des risques. Les travaux préparatoires (par exemple, corrections après des variations brutales des cours, ajustement de données de base,...) aux fins du calcul des performances, hebdomadaire ou occasionnel, représenteraient environ 8 % de la charge de travail quotidienne. Ensuite, le logiciel de SC effectue les calculs quotidiens aux fins de la gestion des risques ou bien des calculs hebdomadaires ou occasionnels, de manière automatique et autonome.
- 13 Grâce à des interfaces avec d'autres modules de DBKAG (par exemple, données de Bloomberg, propre base de données contenant les valeurs saisies manuellement ou de manière automatisée), les données relatives aux cours et les valeurs actuelles nécessaires aux calculs sont introduites automatiquement et quotidiennement dans le programme de SC. Les calculs du logiciel SC eux-mêmes sont effectués sans participation et sans intervention de DBKAG. Le programme de SC envoie également, le cas échéant aussi de manière autonome, des courriels d'avertissement au personnel de DBKAG responsable. Après le processus technique de calcul, les indicateurs de risques et de performances calculés

(indicateurs comme la Value at Risk (VAR), les scénarios de résultat, les mesures des performances) sont enregistrées directement par le logiciel de SC sous forme de tableaux figurant dans une base de données de DBKAG et sont disponibles à des fins de consultation et d'exploitation. Les rapports destinés aux gestionnaires de fonds ou les rapports destinés aux autorités prescrits par la loi sont ensuite établis par DBKAG elle-même, qui, sans la collaboration de SC, a fait établir à cet effet, par des tiers, son propre modèle de rapport.

- 14 En conclusion, les modules développés par SC garantissent que les indicateurs de risques et de performances nécessaires à la gestion de fonds communs de placement soient calculés dans les délais requis et que DBKAG puisse ainsi se conformer à ses obligations légales et aux exigences du marché en matière de gestion des risques et de mesure des performances. Le fonctionnement technique du logiciel permet donc d'assurer que les modules développés par SC et utilisés par DBKAG procèdent au calcul effectif des indicateurs de risques et de performances. **[Or. 6]**
- 15 Il convient d'ajouter que les obligations d'information et les obligations imposées en cas d'externalisation de prestations administratives par l'article 5 octies de la directive 85/611/CEE ou par l'article 3, paragraphe 3, de l'InvFG 1993 n'ont pas été respectées. (À l'époque, ces dispositions ne semblaient pas applicable d'après les informations fournies par la DBKAG et, selon le point 32 l'arrêt de la Cour du 7 mars 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, le respect de telles dispositions est sans incidence sur l'appréciation d'une prestation au regard de la TVA).
- 16 SC a facturé l'octroi de la licence et les autres prestations de services et de formation en tant que prestation imposable et soumise à la TVA dans l'État de destination, l'Autriche, conformément à l'article 196 de la directive 2006/112/CE et à l'article 19, paragraphe 1, de l'UStG 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, loi de 1994 relative à la TVA) sans mention de la TVA mais avec mention du transfert de la dette fiscale à DBKAG. Or, selon DBKAG, il s'agissait, dans l'ensemble, conformément à la jurisprudence de la Cour, d'une prestation administrative externalisée fournie par SC, exonérée de TVA conformément à l'article 6, paragraphe 1, point 8, sous i), de l'UStG 1994, de sorte que la TVA y afférente (que DBKAG ne pourrait pas déduire en tant que TVA versée en amont en raison de ses propres prestations exonérées) n'a été ni déclarée ni versée.
- 17 Dans le cadre d'un contrôle effectué chez DBKAG, le Finanzamt a constaté, sur la base des circonstances concrètes nouvellement intervenues de l'exécution de la prestation, que l'octroi du droit d'utilisation était soumis à la TVA et, à la suite de cela, déterminé, dans le cadre la procédure rouverte litigieuse dans la présente affaire, la dette de TVA au titre de la prestation fournie, transférée à DBKAG par voie d'autoliquidation. Le juge du Bundesfinanzgericht saisi des recours contre les avis d'imposition émis par le Finanzamt se pose les questions figurant dans la demande de décision préjudicielle adressée à la Cour.

Position de l'administration fiscale

- 18 Le Finanzamt déduit des faits exposés, qui sont constants entre les parties, que DBKAG fournit elle-même les prestations administratives de gestion des risques et de mesure des performances grâce au droit d'utilisation du logiciel qu'elle a acquis et que la permission d'utiliser le logiciel ne saurait être requalifiée en prestation administrative active. SC ne serait redevable d'aucune autre prestation que la permission d'utiliser le logiciel. Toutes les données et valeurs nécessaires aux calculs seraient entrées de manière automatisée à partir de bases de données ou saisies manuellement par le personnel de DBKAG. La façon dont les prestations ont été facturées tendrait également à indiquer qu'il ne s'agit pas de prestations actives fournies par SC. Si SC avait été redevable des prestations administratives alléguées, un décompte aurait été établi en fonction des unités de prestation, du temps d'ordinateur nécessaire, ou du nombre des analyses et des calculs de risques effectués. Il conviendrait de voir dans la permission d'utiliser le logiciel tout au plus une assistance technique qui ne serait ni essentielle ni spécifique à la gestion d'un fonds commun de placement. Cette prestation, consistant à permettre l'utilisation du logiciel, serait spécifique à une entreprise de conception de logiciels. En tout état de cause, en raison des contributions essentielles de la DBKAG aux deux éléments de la prestation, SC ne fournirait pas de manière autonome la gestion des risques et la mesure des performances [Or. 7] en tant qu'ensemble distinct. Sans la participation de DBKAG (lors de la paramétrisation et de la configuration initiales, ainsi que de la mise à disposition des valeurs actuelles, propres ou acquises auprès de tiers par DBKAG), le programme de SC ne pourrait pas effectuer les calculs en cause. Il ressortirait également des clauses relatives à la responsabilité que SC n'est responsable que de la réalisation d'un logiciel conformément au contrat et de l'octroi subséquent d'un droit d'utilisation, et non de l'exécution de certaines tâches administratives. Par conséquent, pour chacune des années litigieuses, la DBKAG se serait vu imposer, par décision, la dette fiscale qui lui avait été transférée et la déduction de cet impôt en tant que TVA en amont lui aurait été refusée en raison du lien avec ses propres opérations exonérées.

Position de DBKAG

- 19 En revanche, DBKAG estime que, d'un point de vue économique, le contenu des deux prestations administratives essentielles et spécifiques « calcul des risques et mesure des performances » est effectivement fourni par le programme de SC et donc, de manière automatisée, par SC. L'appréciation au regard du droit en matière de TVA devrait être indépendante de considérations de droit civil. La permission d'utiliser le logiciel ne serait que la forme de la fourniture de la prestation et non le contenu réel de celle-ci, lequel aurait été acheté. Ces prestations fournies de manière automatisées par le logiciel remplaceraient des prestations fournies auparavant par le personnel de DBKAG. Les données mises à disposition par DBKAG seraient extraites de manière automatisée par le logiciel de SC et intégrées au programme. Le fait que certains éléments non essentiels des deux éléments de la prestation soient fournis par DBKAG elle-même serait sans

incidence selon la Cour, dans l'arrêt du 7 mars 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, précité ; dans cette affaire, même le fait que la décision finale concernant les achats et les ventes conseillés soit prise par le donneur d'ordre aurait été sans incidence. En outre, en raison de cet arrêt de la Cour, précité, il serait même probable qu'un simple lien intrinsèque entre l'activité externalisée et la gestion exonérée de fonds communs de placement soit suffisant pour que l'exonération s'applique. Dans un ensemble complet comprenant la mise à disposition du logiciel et les autres prestations de service et de maintenance devant être payer séparément, SC fournirait les prestations administratives qui lui ont été transférées, en principe, sans limitation de durée. En cas de cessation de la collaboration avec SC, DBKAG devrait recommencer à fournir elle-même les éléments de la prestation ou en charger une autre entreprise.

Cadre juridique

Droit de l'Union

- 20 Les dispositions pertinentes de la directive 2006/112/CE sont libellées comme suit :

Article 44 : 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.

Article 135, paragraphe 1 « (1) Les États membres exonèrent les opérations suivantes : [Or. 8]

...

g) la gestion de fonds communs de placement tels qu'ils sont définis par les États membres ;

Article 196 : La TVA est due par l'assujetti ou la personne morale non assujettie identifiée à la TVA, à qui sont fournis les services visés à l'article 44, si ces services sont fournis par un assujetti qui n'est pas établi dans cet État membre.

- 21 Concernant la jurisprudence pertinente de la Cour, voir ci-avant « Remarque liminaire et objet du litige ».

Droit national

- 22 Les dispositions pertinentes de l'UStG 1994 (BGBl n° 663/1994 dans la version du BGBl I n° 24/2007), dans la version applicable à la période litigieuse, sont libellées comme suit :
- 23 En ce qui concerne le lieu d'exécution des prestations, il y a lieu d'appliquer la clause générale de l'UStG 1994 sur les prestations fournies aux entrepreneurs (B2B) :

Article 3a, paragraphe 6 : Sous réserve des paragraphes 8 à 16 et de l'article 3a, les prestations autres fournies à un entrepreneur, au sens du paragraphe 5, points 1 et 2, sont considérées comme fournies au lieu où le preneur exploite son entreprise. [OMISSIS]

24 Concernant l'exonération :

Article 6, paragraphe 1 : Les recettes suivantes parmi celles visées l'article 1, paragraphe 1, point 1, sont exonérées :

...

Point 8, sous i), la gestion de fonds communs de placement au titre de l'Investmentfondsgesetz (BGBI n° 532/1993) ainsi que de l'Immobilien-Investitionsfondsgesetz (loi sur les fonds d'investissement immobiliers, BGBI I n° 80/2003) et la gestion de participations dans le cadre de l'activité d'apport de capitaux (article 1^{er}, paragraphe 1, point 15, du Bankwesengesetz (loi sur le secteur bancaire, BGBI n° 532/1993) par des entreprises disposant d'une concession à cet effet, ainsi que la gestion de fonds communs de placement tels qu'ils sont définis par les autres États membres.

25 Concernant le transfert de la dette fiscale (autoliquidation) :

L'article 19, paragraphe 1, est, dans les cas de figure visés à l'article 1^{er}, paragraphe 1, points 1 et 2, l'entrepreneur, dans les cas de figure visés à l'article 11, paragraphe 14, de la facture, l'émetteur de la facture.

Pour les autres prestations [OMISSIS] et les livraisons à façon, la taxe est due par le bénéficiaire de la prestation lorsque :

- l'entreprise prestataire n'a pas de domicile (siège), de résidence habituelle ou d'établissement participant à l'exécution de la prestation sur le territoire national, et
- le bénéficiaire de la prestation est un entrepreneur au sens de l'article 3a, paragraphe 5, points 1 et 2 [OMISSIS].

L'entrepreneur prestataire est responsable du paiement de cet impôt. **[Or. 9]**

26 Article 20, paragraphe 1 : [OMISSIS : détails relatifs au calcul de l'impôt]

27 Jurisprudence du Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative fédérale, Autriche)

L'arrêt du Verwaltungsgerichtshof (ci-après le « VwGH ») du 25 juillet 2018, Ra 2015/13/0011 (ECLI:AT:VWGH:2018:RA2015130011.L00), concernait des prestations directement liées à l'administration de portefeuille au sens strict, lesquelles devaient néanmoins être considérées comme imposables conformément au droit national alors applicable. Au point 20, le VwGH maintient que les services de conseil en investissement fournis par un gestionnaire tiers bénéficiaire,

conformément aux prescriptions du droit de l'Union, ainsi que la Cour l'a relevé dans l'arrêt du 7 mars 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, de l'exonération s'ils forment un ensemble distinct, apprécié de façon globale, et qu'ils sont essentiels et spécifiques à la gestion de fonds communs de placement par une société de placement de capitaux. [OMISSIS]. De cet arrêt il est possible de tirer, tout au plus, les conclusions suivantes : 1. Selon le VwGH, les services d'investissement sont essentiels et spécifiques à la gestion d'un fonds commun de placement. Cela résulte, selon l'arrêt précité, du lien intrinsèque avec l'activité essentielle d'une société de placement de capitaux. 2. Selon le VwGH, le critère de l'« ensemble distinct, apprécié de façon globale », doit également être rempli. Il n'y a pas d'autres conclusions à en tirer concernant les questions en cause en l'espèce.

Dans l'arrêt du 20 février 2019, Ro 2018/13/0017 (ECLI :AT :VWGH :RO2018130017.J00), la question portait sur l'applicabilité de l'exonération prévue à l'article 6, paragraphe 1, point 8, sous e), de l'UStG 1994 (article 135, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112/CE) aux opérations concernant les paiements et les virements. Le VwGH a relevé à cet égard, au point 39, en renvoyant à l'arrêt du 25 juillet 2018, DPAS, C 5/17, EU:C:2018:592, que la prestation exonérée peut se décomposer en divers services, lesquels constituent alors des opérations concernant les virements. Toutefois, l'exonération ne concernerait que des opérations qui forment un ensemble distinct qui, apprécié de façon globale, a pour effet de remplir les fonctions spécifiques et essentielles de tels virements en ce qu'il a pour effet de transférer des fonds et d'entraîner des modifications juridiques et financières matérialisant ce transfert. Cet arrêt ne saurait être appliqué aux faits en cause en l'espèce, puisqu'il concernait un service financier concrètement défini par la loi et la fonction concrète de celui-ci et non la notion plus large de « prestation de gestion ».

Fonctions des deux éléments de la prestation, gestion des risques et mesure des performances selon les bases légales [Or. 10]

- 28 Tant dans la directive 85/611/CEE, dans sa version en vigueur pendant la période litigieuse (voir, à cet égard, annexe III, partie A, de la directive 2009/65/CE, relative à la directive 85/611/CEE abrogée avec la liste de ses modifications successives), qu'après la transposition nationale de cette directive en droit national, dans l'InvFG 1993 (BGBl 532/1993 dans la version du BGBl I, 69/2008), il est constant entre les parties que, dans le cadre d'une appréciation globale, des dispositions pertinentes en l'espèce concernant les deux éléments administratifs de gestion des risques et de mesures des performances découlent les fonctions spécifiques, imposées par la loi, suivantes : (1) mesure et surveillance permanentes des risques liés aux différents postes et le profil d'investissement collectif, (2) exécution des obligations de déclaration et d'information aux autorités, (3) rédaction d'un rapport annuel sur les comptes du fonds comportant un tableau comparatif des 5 dernières années dans lequel la performance (évolution de la valeur) doit être présentée et (4) respect des obligations

d'information à l'égard des investisseurs (fournir une vue d'ensemble fondée et compréhensible sur les résultats enregistrés jusqu'à présent et les risques des investissements, fournir une information complète sur l'évolution, les résultats et les risques des OPCVM).

- 29 DBKAG remplit ces fonctions en partie avec son propre personnel, un logiciel propre, ses propres données ou des données achetées, et aussi en utilisant le logiciel de SC décrit dans l'exposé des faits.

Observation liminaire sur les enjeux juridiques

- 39* Nous ajoutons que, suite à un arrêt rendu au Royaume-Uni concernant des faits éventuellement comparables, il serait clairement établi que de telles prestations relèvent des exonérations de la gestion de fonds communs de placement et qu'une saisine de la Cour de justice n'est pas nécessaire. C'est ce qu'ont jugé, en première instance, le First-tier Tribunal (tribunal de première instance, Royaume-Uni) dans l'affaire [2017] UK FTT 0633 (TC) (ECLI non attribué) et, en cassation, l'Upper Tribunal (tribunal supérieur, Royaume-Uni) dans l'affaire [2019] UKUT 0415 (TCC) (ECLI non attribué).

Toutefois, selon la juridiction de céans, il ne ressort pas clairement des décisions si, dans les affaires du Royaume-Uni, le gestionnaire tiers, avec son logiciel et son propre personnel, n'a pas fourni les prestations en cause dans une mesure nettement plus importante et, en outre, la démonstration de la conformité avec l'interprétation retenue par la Cour jusqu'à présent n'apparaît pas suffisamment concluante.

Sur l'appréciation de l'exonération par le bénéficiaire de la prestation, en cas d'autoliquidation

- 40 [OMISSIS] [Or. 11] [OMISSIS : développements relatifs au système d'autoliquidation qui ne sont pas pertinents pour répondre à la question préjudicielle]

L'applicabilité des conclusions de la Cour relatives à l'exonération des services financiers décrits précisément dans la directive TVA

- 41 Les arrêts de la Cour du 5 juin 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278 ; du 13 décembre 2001, CSC Financial Services, C-235/00, EU:C:2001:696 ; du 26 mai 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355 ; du 25 juillet 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, et, en dernier lieu, du 3 octobre 2019, Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, concernaient, selon la directive TVA applicable, des services financiers exonérés tels mentionnés précisément, tels que des opérations de paiement et de virements ou des opérations concernant certaines valeurs

* NdT : Erreur de numérotation dans l'original à partir de ce point.

mobilières. En revanche, dans la présente affaire, l'applicabilité de l'exonération à la prestation, définie de manière beaucoup plus large, de « gestion de fonds communs de placement définie comme telle par les États membres » est controversée. La Cour précise à cet égard, par exemple (voir point 66 de l'arrêt du 5 juin 1997, SDC (C-2/95, EU:C:1997:278) que, s'agissant d'une « opération concernant les virements », les services fournis doivent dès lors avoir pour effet de transférer des fonds et d'entraîner des modifications juridiques et financières. C'est pourquoi, les conclusions de la Cour relatives à la spécificité des services financiers précis ne sauraient être transposées sans restriction à la « gestion de fonds communs de placement », plus large, en ce sens que seule peut être spécifique une prestation ayant une incidence directe sur la situation financière du fonds (gestion de portefeuille au sens strict). Dès lors que, dans l'arrêt du 4 mai 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289), la Cour a écarté expressément la thèse de la Commission et du Royaume-Uni, selon laquelle une conception restrictive de la notion de « gestion de fonds communs de placement » s'imposerait, la gestion d'un fonds commun de placement ne se limite pas, en principe, à l'administration de portefeuille au sens strict. Partant, les conclusions de la Cour à cet égard, relatives à la spécificité des services financiers exonérés qui sont mentionnés précisément ne sont pas transposables à la gestion de fonds communs de placement. C'est non pas le « le placement collectif des capitaux recueillis auprès du public » qui est exonéré en l'espèce, mais la « gestion d'un fonds commun de placement ». Or, en ce qui concerne les conclusions générales relatives à l'exonération d'une prestation externalisée ou à la possibilité de fournir également des services par voie électronique, il est possible de recourir aux arrêts cités ci-avant.

- 42 Toutefois, il convient encore de se demander si la permission, passive, d'utiliser le logiciel constitue déjà la prestation performance de gestion du risque et de mesure des performances et si cette activité présente l'autonomie requise. **[Or. 12]**

Contradiction éventuelle entre l'objectif de l'exonération à prendre en compte et les conditions restreignant son applicabilité

- 43 L'objectif de la disposition d'exonération, à prendre en compte lors de l'interprétation, est, notamment, de rendre plus facile pour les petits investisseurs le placement de capitaux dans des fonds d'investissement. Le choix entre la participation à un fonds d'investissement et l'investissement direct dans des valeurs mobilières devraient être neutres du point de vue de la TVA. Partant, les prestations essentielles et spécifiques à la gestion de fonds communs de placement doivent, en principe, pouvoir être externalisées en vue d'éviter des surcoûts non voulus. Ainsi, dans l'arrêt du 7 mars 2013, GfBk, C 275/11, EU:C:2013:141 (point 31), la Cour constate également qu'un entrepreneur qui fournit la prestation de gestion exonérée avec son propre personnel ne doit pas être placé dans une situation plus favorable que celle d'un entrepreneur qui a externalisé ces prestations. Il s'ensuit que les services de gestion fournis par un gestionnaire tiers relèvent, en principe, de l'exonération en cause.

Or, suscite également des interrogations le fait que, selon la jurisprudence de la Cour (« néanmoins » arrêt du 4 mai 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, point 70), les dispositions d'exonération, en tant que dérogations, doivent, en principe, faire l'objet d'une interprétation stricte et que, dès lors, les critères éventuellement restrictifs de la Cour (spécificité, caractère essentiel et autonomie du service requise, voir à cet égard ci-après) pourraient se heurter à l'objectif de l'exonération à prendre en compte

Sur la question préjudicielle

Fourniture de la prestation administrative par le donneur ou par le preneur de licence

- 44 DBKAG fait valoir que la façon concrète dont le service est presté, électroniquement, automatiquement ou manuellement, n'aurait aucune incidence sur l'application de l'exonération. Le seul fait qu'un service soit entièrement effectué par des moyens électroniques n'empêcherait pas, par lui-même, l'application de l'exonération à ce service. En revanche, si le service ne comprend que de l'assistance technique et électronique à celui qui effectue les fonctions essentielles et spécifiques pour les opérations relevant de l'exonération, il ne remplirait pas les conditions d'exonération. Cette conclusion résulterait toutefois de la nature du service et non du mode selon lequel il est effectué (point 37 de l'arrêt du 5 juin 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278).
- 45 Selon les points 66 et suiv. de l'arrêt du 4 mai 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, précité, la gestion des fonds communs de placement visée au point 6 dudit article est définie en fonction de **la nature des prestations de services fournies** et non en fonction du prestataire ou du destinataire du service. Dans l'arrêt du 26 mai 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355 (point 52), la Cour ajoute que le **caractère automatisé** d'un tel service, et notamment le fait que la transmission du fichier de règlement entraîne le déclenchement automatique des paiements ou des virements considérés, ne saurait modifier la nature du service fourni et est, par conséquent, sans incidence sur l'application de l'exonération en cause.
- 46 DBKAG considère qu'en permettant l'utilisation des deux modules de logiciel, SC fournit une prestation administrative qui lui est transférée au sens de l'article 135, paragraphe **[Or. 13]** 1, sous g), de la directive 2006/112/CE. Selon le Finanzamt, la prestation administrative en cause au principal serait fournie par DBKAG à l'aide des droits d'utilisation du logiciel lui-même, qu'elle a achetés.
- 47 La question posée à la Cour se pose notamment dans la mesure où, dans l'affaire SDC (selon les points 8 et suiv.), le prestataire n'accordait pas à son donneur d'ordre de droit d'utilisation d'un logiciel et SDC fournissait la prestation en cause par mode électronique avec son logiciel. Il ressort également des faits de l'affaire Bookit que cette dernière a effectué ses prestations sans transfert de droits d'utilisation d'un logiciel au donneur d'ordre de celui-ci. En revanche, d'après les

faits de l'espèce, SC a permis l'utilisation du logiciel par le donneur d'ordre DBKAG, en contrepartie d'une redevance unique. C'est pourquoi il convient de se demander si, dans ces conditions, SC fournit elle-même une prestation de gestion de fonds communs de placement. Selon la juridiction de céans, ce n'est qu'après avoir clarifié ce point qu'il est possible d'examiner si les autres critères sont remplis.

Spécificité, caractère essentiel et existence d'un ensemble distinct, apprécié de façon globale

- 48 Selon la juridiction de céans et les parties à la procédure administrative contentieuse, les fonctions des éléments de prestation, gestion des risques et mesure des performances, mentionnées ci-avant, sont en principe spécifiques à la gestion d'un fonds commun de placement. En tout état de cause, ces prestations présentent un lien intrinsèque avec la gestion du fonds, ont une incidence directe sur la situation financière du fonds et influencent (ou permettent), de manière décisive et directe, l'appréciation des risques financiers ou des décisions d'investissement.
- 49 En tout état de cause, les calculs du logiciel de SC constituent une base essentielle pour remplir les fonctions de gestion et de performance requises par la loi : (1) mesure et surveillance permanentes des risques liés aux différents postes et le profil d'investissement collectif, (2) exécution des obligations de déclaration et d'information aux autorités, (3) rédaction d'un rapport annuel sur les comptes du fonds comportant un tableau comparatif des 5 dernières années dans lequel la performance (évolution de la valeur) doit être présentée et (4) respect des obligations d'information à l'égard des investisseurs (fournir une vue d'ensemble fondée et compréhensible sur les résultats enregistrés jusqu'à présent et les risques des investissements, fournir une information complète sur l'évolution, les résultats et les risques des OPCVM). Or, en définitive, les deux modules de logiciel remplissent les fonctions 1 et 2 de manière autonome et fournissent à la DBKAG, pour les fonctions 3 et 4, les principaux résultats de calcul, afin de lui permettre d'accomplir ses tâches administratives.
- 50 Partant, il convient de se demander si la fourniture de différents éléments de prestation pour les fonctions spécifiques à la gestion des risques et de mesure des performances peut être exonérée. Cette question se pose en raison de la responsabilité requise par la Cour [**Or. 14**] pour les fonctions assumées et de l'autonomie de la prestation de gestion externalisée.

Sur la responsabilité

- 51 La prestation exonérée au sens de la directive doit être distinguée de la fourniture d'une simple prestation matérielle ou technique. À cette fin, il est pertinent d'examiner, en particulier, l'étendue de la responsabilité du prestataire de services en cause et, notamment, le point de savoir **si cette responsabilité** est limitée aux

aspects techniques ou si elle **s'étend aux fonctions spécifiques et essentielles caractérisant les opérations** (arrêts de la Cour du 26 mai 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, point 40, et du 25 juillet 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, point 36 ; Verwaltungsgerichtshof, du 20 février 2019, Ro 2018/13/0017).

- 52 S'il y a lieu de considérer que l'analyse des risques et la mesure des performances constituent des éléments spécifiques de la gestion d'un fonds commun de placement, il convient de déterminer les fonctions que ces éléments doivent remplir ou les résultats qui caractérisent ces fonctions et si la responsabilité de SC s'étend également à ces résultats spécifiques à chaque fonction. Le fournisseur de la prestation externalisée de gestion des risques et de mesure des performances devrait donc avoir la responsabilité des fonctions essentielles d'analyse des risques et de mesures des performances (voir ci-avant) :
- mesure et surveillance permanentes des risques liés aux différents postes et le profil d'investissement collectif,
 - exécution des obligations de déclaration et d'information aux autorités,
 - rédaction d'un rapport annuel sur les comptes du fonds comportant un tableau comparatif des 5 dernières années dans lequel la performance (évolution de la valeur) doit être présentée et
 - respect des obligations d'information à l'égard des investisseurs (fournir une vue d'ensemble fondée et compréhensible sur les résultats enregistrés jusqu'à présent et les risques des investissements, fournir une information complète sur l'évolution, les résultats et les risques des OPCVM).
- 53 Il ressort du dossier que SC est responsable uniquement du fonctionnement technique du logiciel (et donc de la mise à disposition d'indicateurs exacts sur la base des données communiquées par DBKAG) et des dommages causés intentionnellement. En cas de négligence grave, sa responsabilité est plafonnée à un certain montant. En cas de dommages causés par une négligence légère, sa responsabilité n'est pas engagée.
- 54 SC est responsable des deux premières fonctions de DBKAG, à tout le moins sur le plan interne. En ce qui concerne les points 3 et 4, la responsabilité de SC pourrait être engagée **[Or. 15]** dans la mesure où, pour remplir ces fonctions, DBKAG se base sur les indicateurs obtenus des programmes de SC.
- 55 Dans les trois arrêts pertinents qu'elle a rendus, du 4 mai 2006, Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289 ; du 7 mars 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, et du 9 décembre 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, la Cour n'a pas abordé le sujet de la responsabilité dans le sens qu'elle a en l'espèce. Elle a examiné cet aspect dans les arrêts concernant des services financiers exonérés précisément indiqués. Dans l'arrêt du 7 mars 2013, GfBk, C-275/11,

EU:C:2013:141, la Cour a conclu à l'applicabilité de l'exonération alors que la société de placement de capitaux avait conservé la responsabilité finale.

- 56 C'est pourquoi il paraît douteux que la question de la responsabilité soit vraiment pertinente en l'espèce et, en cas de réponse affirmative à cette question, que la responsabilité assumée par SC soit suffisante au sens de la jurisprudence de la Cour.

Sur l'autonomie requise

- 57 Selon la juridiction de céans, la question de savoir si la contribution de SC ou des deux modules de logiciels aux prestations administratives de gestion des risques et de mesure des performances présente un degré d'autonomie suffisant, au sens de l'interprétation que la Cour a donné jusqu'à présent à la disposition d'exonération, au regard du contenu global de ces prestations administratives et si l'exonération est applicable, n'a pas été tranchée.
- 58 L'avocate générale Kokott a expliqué ce qu'il convient d'entendre par « un tout autonome, apprécié de façon globale » dans ses conclusions dans l'affaire Abbey National, C-169/04, EU:C:2005:523 (points 98 et suiv.) : plaide en faveur de l'existence d'un ensemble distinct le fait que, concernant un élément de gestion spécifique et essentiel, sont pris en charge non seulement des activités annexes mais aussi, dans une certaine mesure, un service complet. Ainsi, l'autonomie requise serait atteinte lorsque le tiers assume un ensemble de prestations qui représentent une part essentielle de toutes les fonctions découlant de la gestion du fonds.
- 59 Selon l'administration fiscale, le logiciel de SC fournirait tout au plus une partie de la prestation administrative de gestion des risques et de mesure des performances et, en aucun cas, ce logiciel ne prendrait en charge cette prestation administrative sous forme de service complet. En revanche, Selon DBKAG, si la Cour n'a pas repris le critère de l'autonomie suffisante dans l'arrêt du 7 mars 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, cela ne signifierait qu'elle n'accorde pas une importance primordiale à ce critère. Selon elle, il est essentiel qu'il s'agisse d'une prestation propre distincte du prestataire de services et présentant un lien intrinsèque avec l'activité propre d'une société de gestion. De surcroît, le logiciel de SC fournirait l'essentiel des éléments de prestation en cause, à savoir les calculs des indicateurs de risques et de performances. Les contributions non substantielles fournies par DBKAG ne changeraient rien à cela au regard de l'arrêt du 7 mars 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141. **[Or. 16]**
- 60 Selon la juridiction de céans, il ressort clairement des affirmations générales dans les arrêts de la Cour relatifs à l'externalisation des services financiers, qui ont été rendus postérieurement à l'arrêt du 7 mars 2013, GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141 (arrêts du 26 mai 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355 ; du 25 juillet 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592 ; du 9 décembre 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, et du 3 octobre 2019, Cardpoint, C-42/18,

EU:C:2019:822) , que la Cour maintient le critère relatif à « un ensemble distinct, apprécié de façon globale », aux fins de l'application de l'exonération à un service financier externalisé. Le Verwaltungsgerichtshof (voir point 39 concernant l'arrêt du Verwaltungsgerichtshof du 20 février 2019, Ro 2018/13/0017) maintient également ce critère. Selon les points 38 à 41 de l'arrêt du 26 mai 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, ainsi que le point 34 de l'arrêt du 25 juillet 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, et aussi le point 71 de l'arrêt du 9 décembre 2015, Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, il convient de s'attacher aux aspects fonctionnels d'une prestation : [p]our être qualifié d'opération de gestion d'un fonds commun de placement, un service doit former un ensemble distinct, apprécié de façon globale, qui a pour effet de remplir les fonctions spécifiques et essentielles de la gestion d'un fonds commun de placement.

- 61 Toutefois, la juridiction de céans se demande jusqu'où doit aller l'autonomie d'une prestation administrative externalisée pour que cette dernière constitue un ensemble distinct, apprécié de façon globale.
- 62 Parmi les éléments des prestations en cause en l'espèce permettant de remplir les fonctions de gestion des risques et de mesure des performances, il y a, dans les deux cas, la fixation des paramètres de calcul (en principe au début du contrat, par DBKAG), la saisie des valeurs (de marché) à utiliser pour effectuer les calculs (par reprise automatique des valeurs de marché et d'entreprise mises à dispositions par DBKAG dans la banque de donnée ou par saisie manuelle du personnel de DBKAG lorsqu'il convient d'effectuer des ajustements ou corrections), le calcul des indicateurs de risques et de performances (par le logiciel de SC), des avertissements en cas d'erreurs de calcul ou en cas de dépassement de limites d'investissement qualitatives ou quantitatives (par le logiciel de SC), le transfert des résultats et des indicateurs (par le logiciel de SC), ainsi que l'évaluation des résultats et le respect des obligations d'information envers les autorités et les investisseurs (par BKAG). Il convient de se demander si la fourniture d'une partie de ces prestations (le transfert automatique des données des modules de DBKAG, le calcul électronique des indicateurs et facteurs requis, ainsi que le transfert des résultats sur un serveur de DBKAG) et la réalisation autonome d'une partie des fonctions décrites ci-avant de gestion des risques et de mesure des performances est déjà suffisamment autonome et constitue ainsi un ensemble distinct, apprécié de façon globale. Il y a lieu de relever que les données de marché et d'entreprise mises à la disposition de SC, ainsi que les paramètres fixés au préalable (modalités de calcul, etc.) devraient également être mis à la disposition de tout autre prestataire auquel les tâches de calcul des risques et de performance seraient confiées.
- 63 Si un ensemble distinct, apprécié de façon globale, reste requis, il convient de se demander si, compte tenu des la collaboration entre BBKAG et SC, **[Or. 17]** la prestation de SC est suffisamment autonome au sens de l'interprétation retenue jusqu'à présent par la Cour.

Pertinence des questions posées pour la solution du litige et doutes

- 64 La réponse aux questions relatives à l'interprétation de l'article 135, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112/CE, et plus particulièrement à la portée de la notion de « gestion de fonds communs de placement », sont pertinentes pour trancher le litige présenté en introduction, relatif à l'exonération ou non du calcul des valeurs pertinentes à des fins fiscales. En raison, notamment, de la situation de fait décrite ci-avant, qui est différente de celles des affaires jugées jusqu'à présent, le Bundesfinanzgericht (Tribunal fédéral des finances, Autriche) ne considère pas qu'en l'espèce l'interprétation du droit de l'Union ne fasse pas de doute au sens de l'arrêt du 6 octobre 1982, Cilfit e.a., 283/81, EU:C:1982:335. Cela n'a pas non plus été contesté par les parties au litige. En outre, aux fins d'une concurrence neutre au sein de l'Union européenne, il existe un intérêt à obtenir une clarification prochaine de l'interprétation de la disposition en cause de la directive. En suivant la Cour, il faut ensuite interpréter le droit national conformément à la directive (voir, par exemple, arrêt du Verwaltungsgerichtshof du 30 octobre 2014, 2011/15/0123, numéro ECLI non disponible). Partant, c'est donc la conception juridique de la Cour de justice qui sera retenue dans la suite de la procédure d'interprétation du droit national.
- 65 Par conséquent, il convient de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE.

[OMISSIS]

Dispositif, sous B., suspension de la décision

[OMISSIS]

Dispositif, sous C., irrecevabilité de recours [Or. 18]

[OMISSIS]

Signature

Linz, le 29 janvier 2020