

Affaire C-277/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

contre

RBS Deutschland Holdings GmbH

(demande de décision préjudicielle, introduite par

la Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House))

«Sixième directive TVA — Droit à déduction — Acquisition de véhicules et utilisation pour des opérations de leasing — Divergences entre les régimes fiscaux de deux États membres — Interdiction de pratiques abusives»

Sommaire de l'arrêt

1. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Déduction de la taxe payée en amont*

(Directive du Conseil 77/388, art. 17, § 3, a))

2. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Déduction de la taxe payée en amont — Exclusions du droit à déduction*

(Directive du Conseil 77/388, art. 17, § 3, a))

1. L'article 17, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, doit être interprété en ce sens qu'un État membre ne saurait refuser à un assujetti la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont sur l'acquisition de biens effectuée dans cet État membre, lorsque ces biens ont été utilisés pour les besoins d'opérations de leasing effectuées dans un autre État membre au seul motif que les opérations réalisées en aval n'ont pas donné lieu au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée dans le second État membre.

En effet, en vertu dudit article 17, paragraphe 3, sous a), le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont pour certaines opérations à l'égard d'autres opérations réalisées en aval dans un autre État membre dépend de la question de savoir si ce droit à déduction existe lorsque l'ensemble de ces opérations sont effectuées à l'intérieur du même État membre. Par conséquent, le fait qu'un État membre, en raison de la qualification qu'il a donnée à une transaction commerciale, n'ait pas perçu ladite taxe en aval ne saurait priver l'assujetti du droit à déduction de la taxe acquittée en amont dans un autre État membre.

(cf. points 32, 42, 46, disp. 1)

2. Le principe d'interdiction des pratiques abusives ne s'oppose pas, dans des circonstances où une entreprise établie dans un État membre choisit de faire réaliser, par sa filiale établie dans un autre État membre, des opérations de leasing de biens à une société tierce établie dans le premier État membre, en vue d'éviter que la taxe sur la valeur ajoutée soit due sur les paiements

rémunérant ces opérations, celles-ci étant qualifiées, dans le premier État membre, de prestations de services locatifs effectuées dans le second État membre et, dans ce second État membre, de livraisons de biens effectuées dans le premier État membre, au droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée reconnu à l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires.

En effet, les assujettis sont généralement libres de choisir les structures organisationnelles et les modalités transactionnelles qu'ils estiment les plus appropriées pour leurs activités économiques et aux fins de limiter leurs charges fiscales. Le choix, pour un entrepreneur, entre des opérations exonérées et des opérations imposées peut se fonder sur un ensemble d'éléments, et notamment des considérations de nature fiscale tenant au régime objectif de la taxe sur la valeur ajoutée. Lorsque l'assujetti a le choix entre différentes opérations, il a le droit de choisir la structure de son activité de manière à pouvoir limiter sa dette fiscale.

(cf. points 53-55, disp. 2)

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

22 décembre 2010 (*)

«Sixième directive TVA – Droit à déduction – Acquisition de véhicules et utilisation pour des opérations de leasing – Divergences entre les régimes fiscaux de deux États membres – Interdiction de pratiques abusives»

Dans l'affaire C-277/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par la Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) (Royaume-Uni), par décision du 10 juillet 2009, parvenue à la Cour le 21 juillet 2009, dans la procédure

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

contre

RBS Deutschland Holdings GmbH,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, M. D. Švabý, Mme R. Silva de Lapuerta (rapporteur), MM. E. Juhász et J. Malenovský, juges,

avocat général: M. J. Mazák,

greffier: M. N. Nanchev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 17 juin 2010,

considérant les observations présentées:

- pour RBS Deutschland Holdings GmbH, par M. C. Tyre, QC, et M. J.-F. Ng, barrister,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. L. Seeboruth, en qualité d'agent, assisté de M. R. Hill, barrister,
- pour la République fédérale d'Allemagne, par M. B. Klein, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement danois, par Mme V. Pasternak Jørgensen et M. R. Holdgaard, en qualité d'agents,
- pour l'Irlande, par MM. D. O'Hagan et B. Doherty, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement italien, par Mme G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- pour la Commission européenne, par Mme M. Afonso et M. R. Lyal, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 30 septembre 2010,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige qui oppose les Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (ci-après les «Commissioners») à la société RBS Deutschland Holdings GmbH (ci-après «RBSD»), au sujet du refus des Commissioners d'autoriser la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») sur l'acquisition de véhicules automobiles utilisés pour des opérations de leasing.

Le droit de l'Union

3 L'article 2 de la directive dispose que sont soumises à la TVA:

«1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

2. les importations de biens.»

4 Aux termes de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la directive:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.»

5 L'article 5, paragraphes 1 et 4, sous b), de la directive dispose ce qui suit:

«1. Est considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

[...]

4. Sont également considérées comme une livraison, au sens du paragraphe 1:

[...]

b) la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, assorties de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance».

6 L'article 6, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive prévoit:

«Est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5.»

7 L'article 8, paragraphe 1, sous a) et b), de la directive énonce:

«Le lieu d'une livraison de biens est réputé se situer:

a) dans le cas où le bien est expédié ou transporté soit par le fournisseur, soit par l'acquéreur, soit par une tierce personne: à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur. [...]

b) dans le cas où le bien n'est pas expédié ou transporté: à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison.»

8 L'article 9, paragraphe 1, de la directive dispose:

«Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.»

9 Aux termes de l'article 17, paragraphes 2 et 3, de la directive:

«2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou seront rendus par un autre assujetti;

[...]

3. Les États membres accordent également à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée visée au paragraphe 2 dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins:

a) de ses opérations relevant des activités économiques visées à l'article 4, paragraphe 2, effectuées à l'étranger, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées à l'intérieur du pays;

[...]»

La réglementation nationale

10 L'annexe 4, paragraphe 1, point 2, de la loi de 1994 sur la taxe sur la valeur ajoutée (Value Added Tax Act 1994, ci-après la «loi TVA»), qui comporte une définition de la notion de «livraison de biens», prévoit:

«Si la possession de biens est transférée –

(a) dans le cadre d'un accord portant sur la vente de biens,

ou

(b) dans le cadre d'accords envisageant expressément que le droit de propriété sera également transmis à une date ultérieure (déterminée par les accords ou déterminable sur la base de ceux-ci mais, en tout état de cause, ne dépassant pas la date à laquelle les biens auront été entièrement payés),

il s'agit d'une livraison de biens dans chacune des deux hypothèses.»

11 En application de cette règle, le droit national considère que le leasing ne constitue une livraison de biens que s'il est stipulé que, à l'échéance du contrat, la propriété du bien donné en leasing sera transférée à l'utilisateur ou à des tiers. Dans les autres cas, le leasing est considéré comme une prestation de services, conformément à l'article 5, paragraphe 2, sous b), de la loi TVA, qui prévoit que toute opération qui n'est pas une livraison de biens, mais est effectuée «contre rémunération», est une prestation de services.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

12 RBSD est une société établie en Allemagne qui exerce des activités de prestation de services bancaires et de leasing. RBSD fait partie, depuis le 31 mars 2000, d'un groupe qui dépend de la société Royal Bank of Scotland. RBSD ne possède pas d'établissement au Royaume-Uni, mais elle y est immatriculée aux fins de la TVA en tant qu'assujettie non établie.

13 Au cours du mois de janvier de l'année 2000, Vinci plc (ci-après «Vinci»), une société ayant son siège au Royaume-Uni, a été présentée à RBSD afin que cette dernière assure à Vinci le financement du leasing. Plusieurs accords ont été conclus à cet effet le 28 mars 2001.

14 Premièrement, RBSD a acheté des voitures de tourisme au Royaume-Uni à la société Vinci Fleet Services (ci-après «VFS»), filiale de Vinci. VFS, également enregistrée au Royaume-Uni, avait acquis ces véhicules automobiles auprès de concessionnaires automobiles établis au Royaume-Uni.

15 Deuxièmement, RBSD et VFS ont conclu un autre accord comportant une option de vente

(«put») concernant ces voitures. Aux termes de cet accord, VFS accordait à RBSD le droit de contraindre VFS à racheter à RBSD ces véhicules à une échéance déterminée.

16 Troisièmement, RBSD a également conclu avec Vinci un contrat de bail, pour une durée de deux ans, prorogable, dénommé «master lease agreement», aux termes duquel RBSD agit en tant que bailleur et Vinci en tant que preneur du matériel identifié dans les annexes de ce contrat, à savoir des véhicules automobiles. À l'expiration dudit contrat, Vinci était tenue de verser à RBSD l'intégralité de la valeur résiduelle de ces véhicules. Toutefois, si, comme les parties l'escomptaient, RBSD vendait les véhicules à un tiers, il était prévu que, selon le cas, Vinci pourrait prétendre à la différence entre leur prix de vente et leur valeur résiduelle ou en être redevable.

17 Entre le 28 mars 2001 et le 29 août 2002, RBSD a facturé à Vinci des locations d'un montant de 335 977,49 GBP, sans faire apparaître de TVA sur ces opérations.

18 Le 29 août 2002, RBSD a cédé les contrats en question à une filiale allemande du groupe Royal Bank of Scotland, la société Lombard Leasing (ci-après «LL»). Cette dernière a alors facturé à Vinci des redevances de location d'un montant de 1 682 876,04 GBP, pour la période du 29 août 2002 au 27 juin 2004, sans indiquer de TVA sur lesdites redevances.

19 Par la suite, et jusqu'au 15 décembre 2004, LL a exercé l'option de vente («put») auprès de VFS à l'égard des véhicules faisant objet des contrats de leasing. VFS a racheté ces voitures pour un montant de 663 158,20 GBP et une taxe en aval, d'un montant total de 116 052,75 GBP, lui a été facturée par LL, ce montant ayant ensuite été versé aux Commissioners.

20 Les redevances du leasing, perçues d'abord par RBSD, puis par LL, n'ont pas été soumises à la TVA au Royaume-Uni, dans la mesure où les opérations effectuées dans le cadre de ces accords de leasing étaient considérées, en droit britannique, comme des prestations de services et que, en conséquence, les autorités fiscales britanniques les ont regardées comme ayant été réalisées en Allemagne, c'est-à-dire au lieu où le prestataire avait son siège. Ces mêmes redevances n'ont pas non plus été soumises à la TVA en Allemagne, étant donné que les opérations en question étaient considérées, selon le droit allemand, comme des livraisons de biens, regardées, dès lors, comme ayant été effectuées au Royaume-Uni, c'est-à-dire au lieu de la livraison.

21 Il en résultait que les redevances de leasing en cause au principal n'ont donné lieu à aucune perception de la TVA, ni au Royaume-Uni ni en Allemagne. En revanche, la TVA a été acquittée au Royaume-Uni sur le produit de la vente des véhicules, à la suite de l'exercice de l'option de vente («put») par LL.

22 Devant les autorités fiscales britanniques, RBSD a demandé la déduction intégrale de la TVA lui ayant été facturée en amont par VFS, lorsqu'elle a acheté les voitures à cette société, ce qui représente un montant de 314 056,24 GBP. RBSD a notamment soutenu que l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la directive lui conférait un droit à déduction de la taxe acquittée en amont pour l'acquisition de ces biens. En outre, selon RBSD, les conditions d'application de la théorie de l'abus de droit ne seraient pas remplies en l'espèce, étant donné qu'il s'agissait d'opérations de leasing intervenues entre trois opérateurs indépendants aux conditions du marché.

23 Les Commissioners ont refusé de consentir à RBSD la déduction de la TVA demandée et ont exigé le remboursement de la taxe en amont dont RBSD avait été créditée. Ils ont fait valoir que l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la directive ne permettait pas la déduction de la TVA acquittée en amont pour l'acquisition de biens utilisés pour effectuer, par la suite, des opérations

non soumises à la TVA. Les Commissioners ont notamment souligné que la taxe versée en amont ne pouvait pas être déduite ou remboursée si aucune taxe n'avait été facturée en aval. En outre, RBSD se serait livrée à une pratique abusive, parce que le montage juridique qu'elle avait mis en place avait pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal contraire aux objectifs de la directive. Les conditions du leasing auraient été conçues pour pouvoir profiter des différences dans la transposition de la directive au Royaume-Uni et en Allemagne.

24 Contre la décision des Commissioners, RBSD a formé un recours devant le VAT and Duties Tribunal Edinburgh. Ce dernier, dans son arrêt du 24 juillet 2007, a jugé que le principe de neutralité fiscale n'exigeait pas qu'une déduction de TVA dût être refusée au seul motif qu'il n'existait pas d'obligation correspondante de TVA en aval. Le VAT and Duties Tribunal Edinburgh a également estimé que les arrangements en cause au principal ne constituaient pas une pratique abusive.

25 Les Commissioners ont interjeté appel de cet arrêt devant la Court of Session (Scotland).

26 Ladite juridiction constate que l'article 5, paragraphe 4, sous b), de la directive a été transposé de manière différente au Royaume-Uni et en Allemagne. La Court of Session (Scotland) indique que, conformément au droit britannique pertinent, les opérations effectuées dans le cadre des accords de leasing en cause au principal ont été traitées comme des prestations de services. Par conséquent, ces opérations ont été considérées comme effectuées au lieu où le prestataire a établi le siège de son activité économique, c'est-à-dire en Allemagne. En application du droit allemand, lesdits accords ont été traités comme des livraisons de biens, ce qui conduit à déterminer l'État dans lequel la TVA doit être versée en fonction du lieu de livraison des biens, à savoir, dans l'affaire au principal, le Royaume-Uni. En conséquence, les transactions de leasing n'ont pas été frappées de TVA en Allemagne. Partant, aucune taxe en aval sur les coûts de leasing n'a été facturée dans l'un ou l'autre des États membres concernés.

27 Dans ces conditions, la Court of Session (Scotland), après avoir constaté que l'affaire dont elle est saisie est caractérisée par les circonstances suivantes:

- la filiale allemande d'une banque établie au Royaume-Uni a acheté des voitures au Royaume-Uni en vue de les louer, avec option d'achat, à une société sans rapport avec elle au Royaume-Uni et a acquitté la TVA frappant les achats concernés;
- conformément au droit britannique pertinent, les prestations consistant en la location de voitures ont été considérées comme des prestations de services effectuées en Allemagne et n'ont donc pas été frappées de TVA au Royaume-Uni. En droit allemand, ces prestations ont été considérées comme des livraisons de biens effectuées au Royaume-Uni et n'ont donc pas été frappées de TVA en Allemagne. En conséquence, aucune taxe en aval n'a été prélevée sur ces opérations dans l'un ou l'autre des États membres;
- la banque établie au Royaume-Uni a choisi sa filiale allemande comme bailleur et déterminé la durée des accords de leasing en vue d'obtenir l'avantage fiscal de l'exemption de TVA sur les paiements de la location,

a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

- «1) L'article 17, paragraphe 3, sous a), de la [directive] [...] doit-il être interprété en ce sens qu'il donne le droit aux autorités fiscales britanniques de refuser d'autoriser la filiale allemande à déduire la TVA qu'elle a acquittée au Royaume-Uni sur l'achat des voitures?
- 2) Lors de l'examen de la réponse à la première question, la juridiction nationale doit-elle

élargir son analyse en vue de prendre en compte l'application potentielle du principe d'interdiction des pratiques abusives?

3) Si la deuxième question reçoit une réponse positive, la déduction de la taxe en amont sur l'achat des voitures serait-elle contraire à l'objectif des dispositions pertinentes de la [directive] et remplirait-elle donc le premier critère nécessaire pour être qualifiée de pratique abusive au sens du point 74 de l'arrêt rendu le 21 février 2006 dans l'affaire Halifax e.a. (C-255/02, Rec. p. I-1609), compte tenu notamment du principe de la neutralité de l'imposition?

4) Si la deuxième question reçoit une réponse positive, le juge devrait-il considérer que l'objectif essentiel des transactions est d'obtenir un avantage fiscal de telle sorte que la deuxième condition en matière de pratique abusive, au sens du point 75 de l'arrêt Halifax e.a., précité, est respectée, lorsque, dans le cadre d'une transaction commerciale entre des parties agissant sur un pied d'égalité, le choix d'une filiale allemande pour louer les voitures à un client au Royaume-Uni et le choix des conditions des baux sont adoptés en vue d'obtenir l'avantage fiscal de la non-imposition d'une taxe en aval sur les paiements de la location?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

28 Par sa première question, la juridiction de renvoi souhaite savoir, en substance, si l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la directive doit être interprété en ce sens qu'un État membre peut refuser à un assujetti la déduction de la TVA acquittée en amont sur l'acquisition de biens effectuée dans cet État membre, lorsque ces biens ont été utilisés pour les besoins d'opérations de leasing effectuées dans un autre État membre, ces dernières opérations, réalisées en aval, n'ayant pas été assujetties à la TVA dans le second État membre.

29 Ainsi que la juridiction de renvoi l'a exposé dans sa décision, la question posée s'explique par le fait que, dans l'affaire au principal, les autorités fiscales britanniques ont qualifié les opérations de leasing réalisées postérieurement à l'achat des véhicules de prestations de services, de sorte que ces opérations ont été considérées comme ayant été effectuées au lieu où le prestataire a établi le siège de son activité, à savoir en Allemagne. Toutefois, les autorités fiscales allemandes n'ont pas procédé à la perception de la TVA y relative, étant donné qu'elles ont estimé que lesdites opérations devaient être regardées comme étant une livraison de biens.

30 Il est constant que, si les opérations de leasing en cause au principal avaient été effectuées par une société soit ayant le siège de son activité au Royaume-Uni, soit étant établie dans cet État membre, elles auraient ouvert droit à déduction de la TVA, en vertu de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la directive en ce qui concerne la taxe acquittée en amont sur l'achat des véhicules faisant l'objet du leasing.

31 Conformément à l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la directive, les États membres accordent à l'assujetti la déduction de la TVA dans la mesure où les biens, acquis en amont, sont utilisés pour les besoins d'opérations postérieures effectuées à l'étranger, qui ouvriraient droit à déduction si elles étaient effectuées à l'intérieur de l'État membre concerné.

32 Le droit de déduire la TVA acquittée en amont pour certaines opérations à l'égard d'autres opérations réalisées en aval dans un autre État membre dépend donc, en vertu de cette disposition, de la question de savoir si ce droit à déduction existe lorsque l'ensemble de ces opérations sont effectuées à l'intérieur du même État membre.

33 Ainsi que cela ressort des points 29 et 30 du présent arrêt, il y a lieu de constater que tel est

bien le cas dans les circonstances de l'affaire au principal. RBSD peut par conséquent, en vertu de l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la directive, prétendre au droit à déduction de la TVA acquittée sur l'achat des biens utilisés par la suite pour les besoins du leasing.

34 Les gouvernements ayant soumis des observations à la Cour ont toutefois fait valoir, en substance, que le droit à déduction de la TVA acquittée en amont est subordonné à la perception de la TVA en aval. Dans l'affaire au principal, les autorités fiscales allemandes n'ayant pas perçu de TVA à l'occasion des opérations de leasing, RBSD ne saurait prétendre avoir droit, au Royaume-Uni, à la déduction de la TVA acquittée en amont sur l'achat des véhicules.

35 Il est vrai que la Cour a jugé que la déduction de la TVA en amont est liée à la perception de la TVA en aval (voir arrêts du 30 mars 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, Rec. p. I-3039, point 24, et du 14 septembre 2006, *Wollny*, C-72/05, Rec. p. I-8297, point 20).

36 Toutefois, auxdits points des arrêts précités *Uudenkaupungin kaupunki* et *Wollny*, la Cour a précisé que, lorsque des biens ou des services acquis par un assujetti sont utilisés pour les besoins d'opérations exonérées ou ne relevant pas du champ d'application de la TVA, il ne saurait y avoir ni perception de la TVA en aval ni déduction de la TVA en amont.

37 Or, dans l'affaire au principal, les opérations de leasing effectuées par RBSD en aval n'étaient pas exonérées de la TVA et relevaient du champ d'application de celle-ci. Elles sont, dès lors, susceptibles de donner naissance au droit à déduction.

38 S'agissant du droit à déduction en vertu de l'article 17, paragraphe 2, de la directive, portant sur la TVA qui a grevé en amont les biens ou les services utilisés par l'assujetti pour les besoins de ses opérations taxées en aval, la Cour a souligné que le mécanisme de déduction vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit ainsi la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir arrêts du 22 février 2001, *Abbey National*, C-408/98, Rec. p. I-1361, point 24; du 8 février 2007, *Investrand*, C-435/05, Rec. p. I-1315, point 22, et du 29 octobre 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rec. p. I-10567, point 27).

39 En outre, le droit à déduction de la TVA constitue, en tant que partie intégrante du mécanisme de la TVA, un principe fondamental inhérent au système commun de la TVA et ne peut en principe être limité (voir, notamment, arrêts du 21 mars 2000, *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 43, ainsi que du 23 avril 2009, *PARAT Automotive Cabrio*, C-74/08, Rec. p. I-3459, point 15).

40 Il en découle que l'assujetti peut prétendre à la déduction de la TVA ayant grevé les biens et les services acquis pour l'exercice de ses activités taxées (voir arrêt *NCC Construction Danmark*, précité, point 39).

41 Dans ces conditions et eu égard aux circonstances de l'affaire au principal, le droit à déduction de la TVA ne saurait dépendre du point de savoir si l'opération réalisée en aval a effectivement donné lieu au paiement de la TVA dans l'État membre concerné.

42 En effet, dans la mesure où, malgré l'instauration du système commun de la TVA par les dispositions de la directive, des différences législatives et réglementaires entre les États membres subsistent en la matière, le fait qu'un État membre, en raison de la qualification qu'il a donnée à une transaction commerciale, n'ait pas perçu la TVA en aval ne saurait priver l'assujetti du droit à déduction de la TVA acquittée en amont dans un autre État membre.

43 Quant à l'arrêt du 26 septembre 1996, Debouche (C-302/93, Rec. p. I-4495), sur lequel les autorités fiscales britanniques se sont appuyées pour refuser le droit à déduction, il suffit d'observer que la Cour, aux points 12 à 14 dudit arrêt, s'est uniquement fondée sur la circonstance que l'intéressé n'avait pu présenter une attestation délivrée par l'administration de l'État dans lequel il était établi indiquant qu'il était assujéti à la TVA dans cet État, un tel document n'ayant pu être délivré étant donné que les prestations de services en cause étaient exonérées de la TVA. Il y a ainsi lieu de constater que les circonstances de l'affaire au principal, dans le cadre de laquelle RBSD bénéficie du droit à déduction en vertu de l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la directive, se distinguent de celles dudit arrêt.

44 Si considérer qu'un assujéti peut prétendre à la déduction de la TVA acquittée en amont sans avoir versé la TVA en aval peut paraître à certains égards incohérent, cela ne saurait cependant justifier d'écarter l'application des dispositions de la directive relatives au droit à déduction, tel l'article 17, paragraphe 3, sous a), de celle-ci.

45 En effet, étant donné le libellé de cette disposition, celle-ci ne saurait recevoir une interprétation selon laquelle les autorités fiscales d'un État membre peuvent refuser la déduction de la TVA dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal.

46 Dès lors, il convient de répondre à la première question posée que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la directive doit être interprété en ce sens qu'un État membre ne saurait refuser à un assujéti la déduction de la TVA acquittée en amont sur l'acquisition de biens effectuée dans cet État membre, lorsque ces biens ont été utilisés pour les besoins d'opérations de leasing effectuées dans un autre État membre au seul motif que les opérations réalisées en aval n'ont pas donné lieu au paiement de la TVA dans le second État membre.

Sur les autres questions

47 Par ses deuxième à quatrième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, dans l'hypothèse où l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la directive est interprété comme ne permettant pas aux autorités fiscales d'un État membre de refuser la déduction de la TVA dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, où une entreprise établie dans un État membre choisit de faire réaliser, par sa filiale établie dans un autre État membre, des opérations de leasing de biens à une société tierce établie dans le premier État membre, en vue d'éviter que la TVA soit due sur les paiements rémunérant ces opérations, celles-ci étant qualifiées, dans le premier État membre, de prestations de services locatifs effectuées dans le second État membre et, dans ce second État membre, de livraisons de biens effectuées dans le premier État membre, si le principe d'interdiction des pratiques abusives est susceptible d'influer sur l'interprétation retenue.

48 Afin de répondre à ces questions, il y a lieu de rappeler, à titre liminaire, que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive (voir, notamment, arrêts du 29 avril 2004, Gemeente Leusden et Holin Groep, C-487/01 et C-7/02, Rec. p. I-5337, point 76, ainsi que Halifax e.a., précité, point 71).

49 La Cour, aux points 74 et 75 de l'arrêt Halifax e.a., précité, a notamment jugé que la constatation d'une pratique abusive en matière de TVA suppose, d'une part, que les opérations dont il s'agit, malgré l'application formelle des conditions prévues par les dispositions pertinentes de la directive et de la législation nationale la transposant, aient pour résultat l'obtention d'un avantage fiscal dont l'octroi serait contraire à l'objectif poursuivi par les dispositions applicables de la directive et, d'autre part, qu'il résulte d'un ensemble d'éléments objectifs que le but essentiel

des opérations en cause se limite à l'obtention de cet avantage fiscal.

50 S'agissant des faits en cause au principal, il importe de constater que les différentes transactions en cause ont eu lieu entre deux parties dépourvues de lien juridique entre elles. Il est d'ailleurs constant que ces opérations n'avaient pas un caractère artificiel et qu'elles ont été effectuées dans le cadre d'échanges commerciaux normaux.

51 Les caractéristiques des transactions en cause au principal et la nature des relations existant entre les sociétés qui ont effectué ces opérations ne révèlent, comme l'a observé la juridiction de renvoi, aucun élément susceptible d'établir l'existence d'un montage artificiel, dépourvu de réalité économique et effectué dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal (voir, en ce sens, arrêt du 22 mai 2008, *Ampliscientifica et Amplifin*, C-162/07, Rec. p. I-4019, point 28), RBSD étant une société établie en Allemagne exerçant des activités de prestation de services bancaires et de leasing.

52 Dans ces conditions, le fait que des services ont été fournis à une société établie dans un État membre par une société établie dans un autre État membre et que les termes des transactions réalisées ont été choisis en fonction de considérations propres aux opérateurs économiques concernés ne saurait être considéré comme constituant un abus de droit. En effet, RBSD a fourni effectivement les services en cause dans le cadre d'une activité économique réelle.

53 Il importe d'ajouter que les assujettis sont généralement libres de choisir les structures organisationnelles et les modalités transactionnelles qu'ils estiment les plus appropriées pour leurs activités économiques et aux fins de limiter leurs charges fiscales.

54 La Cour a en effet jugé que le choix, pour un entrepreneur, entre des opérations exonérées et des opérations imposées peut se fonder sur un ensemble d'éléments, et notamment des considérations de nature fiscale tenant au régime objectif de TVA (voir arrêt du 9 octobre 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rec. p. I-7257, point 33). La Cour a précisé à cet égard que, lorsque l'assujetti a le choix entre différentes opérations, il a le droit de choisir la structure de son activité de manière à pouvoir limiter sa dette fiscale (voir arrêt *Halifax e.a.*, précité, point 73).

55 Il s'ensuit qu'il convient de répondre aux deuxième à quatrième questions posées que le principe d'interdiction des pratiques abusives ne s'oppose pas, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, où une entreprise établie dans un État membre choisit de faire réaliser, par sa filiale établie dans un autre État membre, des opérations de leasing de biens à une société tierce établie dans le premier État membre, en vue d'éviter que la TVA soit due sur les paiements rémunérant ces opérations, celles-ci étant qualifiées, dans le premier État membre, de prestations de services locatifs effectuées dans le second État membre et, dans ce second État membre, de livraisons de biens effectuées dans le premier État membre, au droit à déduction de la TVA reconnu à l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la directive.

Sur les dépens

56 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

1) Dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit

être interprété en ce sens qu'un État membre ne saurait refuser à un assujetti la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont sur l'acquisition de biens effectuée dans cet État membre, lorsque ces biens ont été utilisés pour les besoins d'opérations de leasing effectuées dans un autre État membre au seul motif que les opérations réalisées en aval n'ont pas donné lieu au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée dans le second État membre.

2) Le principe d'interdiction des pratiques abusives ne s'oppose pas, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, où une entreprise établie dans un État membre choisit de faire réaliser, par sa filiale établie dans un autre État membre, des opérations de leasing de biens à une société tierce établie dans le premier État membre, en vue d'éviter que la taxe sur la valeur ajoutée soit due sur les paiements rémunérant ces opérations, celles-ci étant qualifiées, dans le premier État membre, de prestations de services locatifs effectuées dans le second État membre et, dans ce second État membre, de livraisons de biens effectuées dans le premier État membre, au droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée reconnu à l'article 17, paragraphe 3, sous a), de la directive 77/388.

Signatures

* Langue de procédure: l'anglais.