

Affaire C-421/10

Finanzamt Deggendorf

contre

Markus Stoppelkamp, agissant en qualité d'administrateur judiciaire du patrimoine de Harald Raab

(demande de décision préjudicielle, introduite par le Bundesfinanzhof)

«TVA — Sixième directive — Article 21, paragraphe 1, sous b) — Détermination du lieu de rattachement fiscal — Services effectués par un prestataire résidant dans le même pays que le preneur mais ayant établi le siège de son activité économique dans un autre pays — Notion d'assujetti établi à l'étranger'»

Sommaire de l'arrêt

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Redevables de la taxe

(Directive du Conseil 77/388, art. 21, § 1, b))

L'article 21, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, telle que modifiée par la directive 2000/65, doit être interprété en ce sens que, pour être considéré comme un assujetti non établi à l'intérieur du pays, il suffit que l'assujetti en cause ait établi le siège de son activité économique en dehors de ce pays.

En particulier, dans une situation qui se caractérise, d'une part, par le fait que le siège de l'activité économique de l'assujetti est connu et se trouve à l'extérieur du pays du preneur et, d'autre part, par la circonstance qu'il n'est pas contesté qu'il s'agit du siège effectif et réel et non pas d'un siège ou d'une implantation fictifs, il ne saurait être tenu compte d'un éventuel domicile privé de l'assujetti à l'intérieur de ce pays.

La présomption que les services sont fournis par un assujetti non établi à l'intérieur du pays lorsque le siège de l'activité économique dudit assujetti se situe en dehors de ce pays, quel que soit l'endroit où se trouve son domicile privé, permet d'éviter au preneur établi dans un pays, qui a connaissance du fait que le prestataire a le siège de son activité économique en dehors de ce pays, de devoir entreprendre des recherches concernant le domicile privé dudit prestataire, et contribue, partant, à assurer une perception fiable et correcte de la taxe sur la valeur ajoutée.

(cf. points 28, 34-36 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

6 octobre 2011 (*)

«TVA – Sixième directive – Article 21, paragraphe 1, sous b) – Détermination du lieu de rattachement fiscal – Services effectués par un prestataire résidant dans le même pays que le preneur mais ayant établi le siège de son activité économique dans un autre pays – Notion d'assujetti établi à l'étranger»

Dans l'affaire C-421/10,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 30 juin 2010, parvenue à la Cour le 25 août 2010, dans la procédure

Finanzamt Deggendorf

contre

Markus Stoppelkamp, agissant en qualité d'administrateur judiciaire du patrimoine de Harald Raab,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. J. J. Kasel (rapporteur), président de chambre, MM. E. Levits et M. Safjan, juges,

avocat général: M. J. Mazák,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour le gouvernement allemand, par MM. C. Blaschke et T. Henze, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement hellénique, par Mmes F. Dedousi et I. Pouli ainsi que par M. I. Bakopoulos, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M. W. Mölls et Mme L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 21, paragraphe 1, sous b), 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), telle que modifiée par la directive 2000/65/CE du Conseil, du 17 octobre 2000 (JO L 269, p. 44, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Stoppelkamp, en sa qualité d'administrateur judiciaire du patrimoine de M. Raab, au Finanzamt Deggendorf (ci-après le «Finanzamt»), au sujet de la détermination du redevable de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») sur les prestations de services fournies par M. Raab.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive prévoit:

«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.»

4 L'article 9, paragraphe 1, de la sixième 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.»

5 L'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive prévoit:

«Toutefois:

[...]

e) le lieu des prestations de services suivantes, rendues à des preneurs établis en dehors de la Communauté ou à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, est l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été rendue ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle:

[...]

– la mise à disposition de personnel,

[...]»

6 L'article 21 de la sixième directive est libellé comme suit:

«1. En régime intérieur, la taxe sur la valeur ajoutée est due:

a) par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, à l'exception des cas visés aux points b) et c).

Lorsque la livraison de biens ou la prestation de services imposable est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays, les États membres peuvent, dans les conditions qu'ils fixent, prévoir que le redevable de la taxe est le destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services imposable;

b) par le preneur assujetti de services visés à l'article 9, paragraphe 2, point e), ou par le preneur, qui est identifié à la taxe sur la valeur ajoutée à l'intérieur du pays, de services couverts par l'article 28 *ter*, titres C, D, E et F, si les services sont effectués par un assujetti non établi à l'intérieur du pays;

[...]»

7 L'article 1er de la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11, ci-après la «huitième directive»), prévoit:

«Pour l'application de la présente directive, est considéré comme un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays l'assujetti visé à l'article 4 paragraphe 1 de la directive 77/388/CEE qui, au cours de la période visée à l'article 7 paragraphe 1 premier alinéa première et deuxième phrases, n'a eu dans ce pays ni le siège de son activité économique, ni un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées, ni, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, son domicile ou sa résidence habituelle, et qui, au cours de la même période, n'a effectué aucune livraison de biens ou prestation de services réputée se situer dans ce pays, à l'exception:

a) des prestations de transport et prestations de services accessoires à ces prestations de transport, exonérées en vertu de l'article 14 paragraphe 1 sous i), de l'article 15 ou de l'article 16 paragraphe 1 sous B, C et D de la directive 77/388/CEE;

b) des prestations de services dans les cas où la taxe est due uniquement par le preneur conformément à l'article 21 paragraphe 1 sous b) de la directive 77/388/CEE.»

La réglementation nationale

8 L'article 1er, paragraphe 1, point 1, première phrase, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après l'«UStG»), prévoit que «les livraisons et autres prestations effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un entrepreneur dans le cadre de son entreprise» sont soumis à la TVA.

9 L'article 3 bis de l'UStG dispose:

«1. Une prestation de services est effectuée au lieu où l'entrepreneur exerce son activité, sous réserve des articles 3 *ter* et 3 *septies*. Lorsque ladite prestation est effectuée par un établissement stable, celui-ci est réputé être le lieu de la prestation.

[...]

3. Si le preneur d'une des autres prestations mentionnées au paragraphe 4 est une entreprise, par dérogation au paragraphe 1, la prestation est censée être fournie à l'endroit où le preneur exerce son activité. Toutefois, si la prestation est effectuée à l'établissement stable d'un entrepreneur, c'est le lieu de cet établissement qui est déterminant. Si le preneur d'une des autres prestations mentionnées au paragraphe 4 n'est pas une entreprise et a son domicile ou son siège

sur le territoire d'un pays tiers, la prestation est réputée être effectuée à son domicile ou siège. [...]

4. Au sens du paragraphe 3, on entend par 'autres prestations':

[...]

7) la mise à disposition de personnel;

[...]»

10 L'article 13 ter, paragraphe 4, de l'UStG dispose:

«Un entrepreneur établi à l'étranger est un entrepreneur dont le domicile, le siège, la direction d'entreprise ou une filiale n'est situé ni sur le territoire national ni sur l'île de Helgoland ou dans l'une des zones visées à l'article 1er, paragraphe 3. Le point de référence est le moment auquel la prestation est fournie. Lorsqu'il apparaît douteux que l'entrepreneur remplisse ces conditions, le preneur n'est pas redevable de la taxe lorsque l'entrepreneur lui démontre, au moyen d'une attestation du Finanzamt compétent pour imposer ses opérations conformément aux règles fiscales, qu'il n'est pas un entrepreneur au sens de la première phrase.»

Le litige au principal et la question préjudicielle

11 Au cours de l'année 2002, M. Raab a transféré le siège de son activité économique de l'Allemagne vers l'Autriche. Ainsi, il a déclaré, à deux endroits en Autriche, exercer une activité professionnelle dénommée «Überstellungs-, Administrations- und Fahrdienst» (services de transfert, d'administration et de transport). Son activité économique consistait à mettre ses propres employés à disposition d'entreprises établies en Basse-Bavière en vue de l'exercice d'activités de transport sur le territoire allemand.

12 Le 1er juillet 2002, M. Raab a également transféré son domicile privé de l'Allemagne vers l'Autriche. Toutefois, selon les constatations faites par les autorités douanières compétentes, même après ce changement officiel de domicile, M. Raab résidait encore fréquemment en Allemagne.

13 L'administration fiscale autrichienne a attribué un numéro d'identification à la TVA à M. Raab. Celui-ci facturait ses prestations aux entreprises de transport allemandes hors TVA avec la mention «preneur redevable de la taxe conformément à l'article 13 ter de l'UStG».

14 Le Finanzamt a considéré que les conditions d'un recours au mécanisme d'autoliquidation par le preneur, conformément à l'article 13 ter, paragraphe 1, première phrase, point 1, de l'UStG, lu en combinaison avec le paragraphe 4 du même article, n'étaient pas réunies. Selon le Finanzamt, M. Raab n'était pas un assujetti établi à l'étranger, puisque, durant l'année en cause, il avait eu son domicile privé à l'intérieur du pays. Le Finanzamt a dès lors émis un avis d'imposition à la TVA à l'adresse de M. Raab.

15 Ce dernier a introduit un recours à l'encontre de cet avis. La juridiction de première instance a fait droit à ce recours au motif que, durant l'année 2002, le siège de l'activité économique de M. Raab se situait en Autriche. Compte tenu des dispositions de l'article 21, paragraphe 1, sous a), deuxième alinéa, de la sixième directive, il y aurait lieu d'interpréter l'article 13 ter de l'UStG en ce sens que seul le siège de l'entreprise importe en ce qui concerne l'établissement de l'assujetti en dehors du pays. Ainsi, lorsque, comme en l'espèce, un tel siège existe, l'existence concomitante d'un domicile privé à l'intérieur du pays serait dénuée de pertinence.

16 À l'appui de sa demande en «Revision», introduite devant le Bundesfinanzhof, le Finanzamt

fait valoir que la juridiction de première instance a violé l'article 13 ter, paragraphe 4, de l'UStG, dont il ressortirait clairement qu'un entrepreneur ne peut être considéré comme étant établi à l'étranger lorsqu'il a son domicile à l'intérieur du pays.

17 Le Bundesfinanzhof émet des doutes quant à la conformité de la législation allemande avec le droit de l'Union en raison du fait que, selon cette législation, le critère de l'«entrepreneur établi à l'étranger», prévu en tant que condition d'application du mécanisme d'autoliquidation, n'est pas rempli lorsque l'entrepreneur a établi le siège de son activité économique à l'extérieur du pays, mais qu'il dispose d'un domicile privé à l'intérieur de celui-ci. Or, aux termes de l'article 21, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, il suffirait, pour que la TVA soit due par le preneur assujetti, que les services soient fournis par un «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen» (assujetti non établi à l'intérieur du pays). Toutefois, cette notion ne serait définie ni à l'article 21 de la sixième directive ni à une autre disposition de cette même directive.

18 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Suffit-il qu'un assujetti ait établi le siège de son activité économique à l'étranger pour qu'il soit considéré comme un 'assujetti non établi à l'intérieur du pays' au sens de l'article 21, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive [...], ou bien faut-il, en outre, qu'il n'ait pas son domicile privé à l'intérieur du pays?»

Sur la question préjudicielle

19 À titre liminaire, il importe de constater qu'il ressort de la lecture combinée de l'article 21, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, et notamment dans les versions en langues allemande et française, que, en l'espèce, la version en langue allemande n'a pas recours aux termes «assujetti non établi à l'intérieur du pays». Cette version utilise les termes «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen» dont la traduction littérale doit se comprendre comme «assujetti établi à l'étranger».

20 Il convient dès lors de comprendre la question préjudicielle comme visant, en substance, à savoir si l'article 21, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, pour être considéré comme un «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen» (assujetti non établi à l'intérieur du pays), au sens de la version en langue allemande de cette disposition, il suffit que l'assujetti en cause ait établi le siège de son activité économique en dehors de ce pays ou s'il faut en plus qu'il n'ait pas son domicile privé à l'intérieur dudit pays.

21 À cet égard, il y a lieu de relever, ainsi que l'a fait la juridiction de renvoi, qu'il n'existe pas de définition dans la version en langue allemande de la sixième directive de la notion d'«assujetti établi à l'étranger».

22 Toutefois, force est de constater que la notion en question figurait, avant l'introduction des changements apportés par la directive 2000/65, outre dans la version en langue allemande, notamment dans les versions en langues espagnole, danoise, anglaise, française, italienne, néerlandaise, portugaise et suédoise de l'article 21, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive. Or, à la suite de l'entrée en vigueur de cette directive modificative, toutes ces versions linguistiques emploient désormais, contrairement à la version en langue allemande, la notion correspondant à celle d'«assujetti non établi à l'intérieur du pays».

23 Cette notion, à la différence de celle utilisée dans la version en langue allemande de la sixième directive, non seulement figure à d'autres dispositions de celle-ci, notamment à son article 17, paragraphe 4, mais a aussi fait l'objet d'une définition dans une autre disposition du droit de

l'Union.

24 En effet, l'article 1er de la huitième directive précise la notion d'«assujetti non établi à l'intérieur du pays» (voir arrêt du 16 juillet 2009, Commission/Italie, C-244/08, point 26).

25 Au sens de cet article, la qualité d'assujetti non établi à l'intérieur du pays présuppose que l'assujetti ne dispose dans ce pays, au cours de la période de référence, d'aucun des éléments de rattachement qui y sont identifiés (voir, en ce sens, arrêt Commission/Italie, précité, point 27).

26 Or, au premier rang de ces éléments figurent le siège de l'activité économique et l'existence d'un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées (voir, en ce sens, arrêt Commission/Italie, précité, point 28).

27 Ainsi qu'il ressort du libellé de l'article 1er de la huitième directive, les autres éléments de rattachement qui y sont énumérés, à savoir l'existence du domicile ou la résidence habituelle de l'assujetti, ne peuvent être retenus pour la détermination de l'endroit où l'assujetti est considéré comme étant «établi» qu'en cas d'absence d'informations pertinentes concernant le siège de l'activité économique ou l'établissement stable à partir duquel les opérations ont été effectuées.

28 Il s'ensuit que, dans une situation telle que celle en cause au principal, qui se caractérise, d'une part, par le fait que le siège de l'activité économique de l'assujetti est connu et se trouve à l'extérieur du pays du preneur et, d'autre part, par la circonstance qu'il n'est pas contesté qu'il s'agit du siège effectif et réel et non pas d'un siège ou d'une implantation fictifs, il ne saurait être tenu compte d'un éventuel domicile privé de l'assujetti à l'intérieur de ce pays.

29 Cette conclusion est d'ailleurs conforme à la jurisprudence de la Cour relative à la détermination, en matière de TVA, du lieu du siège de l'activité économique d'une société, telle qu'elle résulte notamment de l'arrêt du 28 juin 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, Rec. p. I-5655), relatif à l'interprétation de l'article 1er de la treizième directive 86/560/CEE du Conseil, du 17 novembre 1986, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté (JO L 326, p. 40).

30 En effet, ainsi que la Cour l'a jugé au point 61 dudit arrêt, la détermination du lieu du siège de l'activité économique d'une société implique la prise en considération d'un faisceau de facteurs, au premier rang desquels figurent le siège statutaire, le lieu de l'administration centrale, le lieu de réunion des dirigeants sociaux et celui, habituellement identique, où est arrêtée la politique générale de la société.

31 D'autres éléments, tels que le domicile des principaux dirigeants et le lieu de réunion des assemblées générales, peuvent, dans une seconde phase, entrer en ligne de compte lorsqu'il s'agit, par exemple, de déterminer le siège effectif d'une société disposant d'une implantation fictive, telle que celle caractérisant une société «boîte aux lettres» (voir, en ce sens, arrêt Planzer Luxembourg, précité, points 61 et 62).

32 L'interprétation selon laquelle, dans le cadre de la détermination du lieu d'établissement du prestataire de services assujetti, le lieu du domicile privé de ce dernier ne peut entrer en ligne de compte qu'en l'absence d'éléments de rattachement directement liés à l'activité économique exercée par ledit prestataire, tels que le siège de l'activité économique ou l'existence d'un établissement stable à partir duquel les opérations ont été effectuées, est également conforme à la logique qui sous-tend l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive, dès lors que cette disposition n'appréhende l'assujetti qu'au regard de l'activité économique exercée par ce dernier.

33 Il convient d'ajouter que l'article 21, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive a pour objectif de libérer l'assujetti établi dans un État membre de la contrainte de devoir respecter les obligations découlant de l'article 22 de cette directive dans d'autres États membres dans lesquels il fournit une prestation ou livre un bien. Or, exclure l'autoliquidation dans un cas tel que celui en cause au principal aurait pour effet de sérieusement remettre en cause la réalisation de cet objectif.

34 De surcroît, ainsi que la juridiction de renvoi l'a relevé, l'interprétation qui précède est celle qui offre la plus grande sécurité juridique dans la mesure où la présomption que les services sont fournis par un « assujetti non établi à l'intérieur du pays » lorsque le siège de l'activité économique dudit assujetti se situe en dehors de ce pays, quel que soit l'endroit où se trouve son domicile privé, est de nature à simplifier l'application des dispositions de la sixième directive et contribue, partant, à assurer une perception fiable et correcte de la TVA.

35 En effet, cette présomption permet d'éviter au preneur établi dans un pays, qui a connaissance du fait que le prestataire a, comme en l'espèce au principal, le siège de son activité économique en dehors de ce pays, de devoir entreprendre des recherches concernant le domicile privé dudit prestataire.

36 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que l'article 21, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, pour être considéré comme un « assujetti non établi à l'intérieur du pays », il suffit que l'assujetti en cause ait établi le siège de son activité économique en dehors de ce pays.

Sur les dépens

37 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 (cinquième chambre) dit pour droit:

L'article 21, paragraphe 1, sous b), 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, telle que modifiée par la directive 2000/65/CE du Conseil, du 17 octobre 2000, doit être interprété en ce sens que, pour être considéré comme un « assujetti non établi à l'intérieur du pays », il suffit que l'assujetti en cause ait établi le siège de son activité économique en dehors de ce pays.

Signatures

* Langue de procédure: l'allemand.