

62013CC0007

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. MELCHIOR WATHELET

présentées le 8 mai 2014 ( 1 )

Affaire C-7/13

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

contre

Skatteverket

[demande de décision préjudicielle

formée par le Förvaltningsrätten i Stockholm (Suède)]

«Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Groupement TVA — Facturation interne pour les services fournis par une société principale ayant son siège dans un État tiers à sa succursale appartenant à un groupement TVA dans un État membre — Caractère imposable ou non des services fournis»

I – Introduction

1.

La présente demande de décision préjudicielle est présentée dans le cadre d'un litige opposant la succursale suédoise de la société Skandia America Corporation établie aux États-Unis, au Skatteverket (administration fiscale suédoise) au sujet de la décision de ce dernier de soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») les fournitures de services de Skandia America Corporation à sa succursale suédoise, enregistrée en Suède comme membre d'un groupement formé par plusieurs sociétés considérées comme étant un seul assujetti à la TVA (ci-après le «groupement TVA»).

2.

Dans son arrêt FCE Bank, la Cour a jugé qu'un établissement stable, qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont il relève, établi dans un autre État membre que cette société et auquel la société fournit des prestations de services, ne doit pas être considéré comme un assujetti à la TVA en raison des coûts qui lui sont imputés au titre desdites prestations ( 2 ).

3.

La présente affaire qui porte sur l'interprétation des articles 9, paragraphe 1, 11 et 196 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «directive TVA») ( 3 ), pose essentiellement la question de savoir si le principe énoncé par la Cour dans son arrêt FCE Bank (EU:C:2006:196) s'applique au cas où la succursale fait partie d'un groupement TVA dans le pays où elle est établie et, dans l'affirmative, si le redevable de la TVA est le prestataire ou preneur de services en cause.

## II – Le cadre juridique

### A – Le droit de l'Union

4.

L'article 2 de la directive TVA indique ce qui suit:

«1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes:

[...]

c)

les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel;

[...]»

5.

L'article 9, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA énonce:

«Est considéré comme 'assujetti' quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.»

6.

Selon l'article 11 de la directive TVA:

«Après consultation du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après dénommé 'comité de la TVA'), chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.

Un État membre qui fait usage de la faculté prévue au premier alinéa peut prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de cette disposition rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles.»

7.

L'article 43 de la directive TVA dispose:

«Le lieu d'une prestation de services est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de

sa résidence habituelle.»

8.

L'article 56, paragraphe 1, sous c) et k), de la directive TVA dispose:

«1. Le lieu des prestations de services suivantes, fournies 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 dispose d'un établissement stable pour lequel la prestation de services a été fournie ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle:

c)

les prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, experts comptables et autres prestations similaires, ainsi que le traitement de données et la fourniture d'informations;

[...]

k)

les services fournis par voie électronique, notamment ceux visés à l'annexe II;

[...]»

9.

Aux termes de l'article 193 de la directive TVA:

«La TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 et de l'article 202.»

10.

Selon l'article 196 de la directive TVA:

«La TVA est due par l'assujetti preneur de services visés à l'article 56, ou par le preneur, qui est identifié à la TVA dans l'État membre dans lequel la taxe est due, de services visés par les articles 44, 47, 50, 53, 54 et 55, si les services sont fournis par un assujetti qui n'est pas établi dans cet État membre.»

11.

L'annexe II, intitulée «Liste indicative des services fournis par voie électronique visés à l'article 56, paragraphe 1, point k)» est libellée comme suit:

«1)

La fourniture et l'hébergement de sites informatiques, maintenance à distance de programmes et d'équipement;

2)

la fourniture de logiciels et mise à jour de ceux-ci;

3)

la fourniture d'images, de textes et d'informations, et mise à disposition de bases de données;

4)

la fourniture de musique, de films et de jeux, y compris les jeux de hasard ou d'argent, et d'émissions ou de manifestations politiques, culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou de divertissement;

5)

la fourniture de services d'enseignement à distance.»

B – Le droit suédois

12.

Il ressort du chapitre 6a, articles 1 à 4, de la loi no 200 de 1994, relative à la taxe sur la valeur ajoutée [mervärdesskattelagen (1994:200)] que deux opérateurs économiques ou plus peuvent être considérés comme un seul opérateur (un groupement TVA) et l'activité qu'ils exercent comme une seule activité. Ce n'est que s'il est situé en Suède qu'un établissement stable d'un opérateur économique peut faire partie d'un groupement TVA. Un groupement TVA ne peut comprendre que des opérateurs étroitement liés entre eux sur les plans financier, économique et de l'organisation. Il est institué par une décision d'identification du Skatteverket, prise sur demande des membres du groupement. Ces dispositions ont été adoptées sur le fondement de l'autorisation donnée à l'article 11 de la directive TVA.

13.

Le chapitre 5, article 7, premier alinéa, de cette loi prévoit que les services visés au deuxième alinéa sont considérés comme fournis sur le territoire national s'ils sont fournis au départ d'un pays situé hors de l'Union européenne et que le preneur est un opérateur qui a le siège de son activité économique en Suède. Ces services comprennent notamment les services de conseil et analogues ainsi que les services fournis par voie électronique consistant dans la maintenance à distance de programmes, dans la fourniture de logiciels et la mise à jour de ceux-ci. Cette disposition vise à mettre en œuvre l'article 56 de la directive TVA.

14.

L'article 2, premier alinéa, point 1), du chapitre 1 de ladite loi dispose que quiconque effectue une fourniture ou une prestation visée à l'article 1er du même chapitre est tenu de payer la TVA sur cette opération. Il ressort du premier alinéa, point 2), du même article 2 que le preneur des services visés au chapitre 5, article 7, dont le fournisseur est une entreprise étrangère, est tenu de payer la TVA sur l'acquisition. Ces dispositions visent à mettre en œuvre les articles 193 et 196 de la directive TVA.

15.

Le chapitre 1, article 15, de la même loi entend par une entreprise étrangère un opérateur qui n'a pas le siège de son activité économique ou un établissement stable ni même son domicile ou sa

résidence habituelle en Suède.

### III – Le litige au principal et les questions préjudicielles

16.

Skandia America Corporation est une société de droit du Delaware (États-Unis) dont le siège d'activité économique est aux États-Unis. Elle fait partie du groupe d'assurances Old Mutual dont la société mère, Old Mutual plc, est établie au Royaume-Uni. Pendant les exercices de l'année 2007 et de l'année 2008, Skandia America Corporation assumait au niveau mondial la fonction de société d'achats du groupe en ce qui concerne les services informatiques. Elle redistribuait ces services informatiques acquis à l'extérieur du groupe à diverses sociétés ou succursales du groupe, dont sa succursale suédoise.

17.

La succursale suédoise est enregistrée comme membre du groupement TVA de la compagnie d'assurance Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) depuis le 11 juillet 2007. Son rôle était de transformer les services informatiques fournis par Skandia America Corporation pour obtenir le produit final, appelé production informatique (IT?produktion). Ladite production était ensuite fournie à diverses sociétés du groupe, membres ou non du groupement TVA. À chaque fourniture des services, que ce soit entre Skandia America Corporation et sa succursale suédoise ou entre cette succursale et les autres sociétés du groupe, une marge («mark-up») de 5 % était ajoutée au prix. Une répartition des coûts avait lieu entre Skandia America Corporation et sa succursale suédoise par l'émission de factures internes.

18.

Considérant que les fournitures de services de Skandia America Corporation à sa succursale suédoise étaient des opérations imposables, le Skatteverket a décidé de les soumettre à la TVA et que Skandia America Corporation en était le redevable. À cette fin, il a identifié la succursale suédoise comme étant assujettie à la TVA et lui a imputé le montant de la taxe, en tant qu'elle constituait l'établissement stable de Skandia America Corporation en Suède.

19.

La succursale suédoise de Skandia America Corporation a formé un recours en annulation contre cette décision devant la juridiction de renvoi estimant qu'il n'existe aucun fondement en droit qui permette de taxer une opération entre un établissement principal et sa succursale et d'identifier la succursale comme assujettie à la TVA parallèlement à l'identification dont elle fait déjà l'objet comme membre du groupement TVA.

20.

Considérant que les questions de TVA soulevées par le litige au principal n'avaient pas encore été tranchées par la Cour, la juridiction de renvoi a sursis à statuer et a soumis à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1)

Lorsque des services achetés à l'extérieur sont fournis par l'établissement principal d'une société situé dans un pays tiers à une succursale de la même société établie dans un certain État membre, et que les fournitures sont assorties d'une allocation à la succursale des coûts des achats externes, lesdites fournitures constituent-elles des opérations imposables si la succursale

est membre d'un groupement TVA dans ledit État membre?

2)

En cas de réponse affirmative à la première question, l'établissement principal situé dans le pays tiers doit-il être considéré comme un assujetti qui, selon les termes de l'article 196 de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, n'est pas établi dans cet État membre, de sorte que c'est le preneur qui doit être taxé sur ces opérations?»

IV – La procédure devant la Cour

21.

La demande de décision préjudicielle a été déposée à la Cour le 7 janvier 2013. Skandia America Corporation, le Skatteverket, les gouvernements allemand et du Royaume-Uni ainsi que la Commission européenne ont déposé des observations écrites.

22.

Le 21 janvier 2014, la Cour a adressé aux parties la question suivante pour réponse lors de l'audience:

«En application de l'article 61, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, les parties sont invitées à prendre position sur la question de savoir si, eu égard à la jurisprudence FCE Bank [EU:C:2006:196], la succursale d'une société d'un pays tiers établie dans un État membre peut constituer une 'personne établie sur le territoire de ce même État membre' dans le sens de l'article 11 de la directive TVA.»

23.

Une audience s'est tenue le 12 mars 2014, lors de laquelle Skandia America Corporation, les gouvernements suédois, allemand et du Royaume-Uni ainsi que la Commission ont présenté leurs observations orales.

V – Analyse

A – Sur la première question préjudicielle

24.

Par sa première question, la juridiction de renvoi souhaite savoir si, lorsque des services achetés à l'extérieur du groupe sont fournis par l'établissement principal d'une société établie dans un pays tiers à sa succursale établie dans un État membre, et que les fournitures sont assorties d'une allocation à la succursale des coûts de ces achats externes, lesdites fournitures constituent des opérations soumises à la TVA dans le cas où la succursale est membre d'un groupement TVA dans ledit État membre.

25.

En d'autres termes, cette question pose la problématique de l'applicabilité du principe énoncé dans l'arrêt FCE Bank (EU:C:2006:196) lorsque la succursale d'une société établie dans un État tiers fait partie d'un groupement TVA dans l'État membre où elle est établie. Dans cette affaire, la Cour avait jugé qu'«un établissement stable, qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont il relève, établi dans un autre État membre et auquel la société fournit des prestations de

services, ne doit pas être considéré comme un assujetti en raison des coûts qui lui sont imputés au titre desdites prestations» ( 4 ).

## 1. Arguments des parties

26.

Skandia America Corporation et le gouvernement allemand considèrent qu'une succursale peut faire partie d'un groupement TVA séparément de l'établissement principal. Le gouvernement allemand allègue, en particulier, que, en faisant référence aux «personnes établies sur le territoire [de l'État membre du groupement]», l'article 11 de la directive TVA s'applique aux établissements stables d'assujettis étrangers qui se trouvent sur le territoire de cet État membre.

27.

Skandia America Corporation et le gouvernement allemand estiment aussi que le principe d'unité de l'entreprise entre un établissement principal et une succursale, énoncé dans l'arrêt FCE Bank (EU:C:2006:196), s'applique également lorsque la succursale fait partie d'un groupement TVA. Selon eux, l'article 11 de la directive TVA ne confère pas à un État membre le droit de diviser artificiellement en deux assujettis un établissement principal et sa succursale.

28.

À ce propos, Skandia America Corporation considère que sa succursale suédoise ne dispose pas d'une autonomie suffisante pour agir pour son propre compte, sous sa propre responsabilité et assumer seul les risques économiques de son activité de telle manière qu'il existerait au regard de la TVA un chiffre d'affaires entre elle et l'établissement principal. Pour les raisons énoncées aux points 36 à 40 de l'arrêt FCE Bank (EU:C:2006:196) et, notamment, le fait que la succursale ne supporte pas les risques économiques liés à l'exercice des activités de l'entreprise et ne dispose pas d'un capital de dotation, Skandia America Corporation soutient que sa succursale ne peut être considérée comme assujettie à la TVA en raison des coûts qui lui sont imputés au titre de la transformation de services informatiques acquis à l'extérieur du groupe.

29.

Le gouvernement allemand estime, quant à lui, que les effets du principe de l'unité de l'entreprise ne valent que pour les établissements d'une même entité juridique et, dans le cadre de l'imposition des groupements TVA, pour les seuls membres d'un groupement ayant leur siège dans l'État membre du groupement. Il en découle, selon le gouvernement allemand, que les prestations internes entre les entités juridiques différentes appartenant à un groupement TVA ne sont pas imposables aux fins de la TVA en tant qu'elles se limitent aux opérations auxquelles participent exclusivement des établissements (y compris des établissements principaux) situés dans l'État membre du groupement TVA. Le corollaire est que ces prestations sont imposables aux fins de la TVA, dès lors qu'une des parties à la prestation est un établissement (y compris un établissement principal) qui ne se situe pas dans l'État membre du groupement TVA.

30.

Pour sa part, le gouvernement du Royaume-Uni considère également que le principe énoncé par la Cour dans son arrêt FCE Bank (EU:C:2006:196) est applicable en l'occurrence et que la prestation de services qui a eu lieu entre l'établissement principal et la succursale n'est pas imposable.

31.

Cependant, contrairement à Skandia America Corporation et au gouvernement allemand, le gouvernement du Royaume-Uni estime qu'une succursale ne peut pas elle-même faire partie d'un groupement TVA. Il s'appuie sur le libellé de l'article 11 de la directive TVA qui se réfère aux «personnes établies sur le territoire [de l']État membre [où le groupement TVA est constitué] qui sont indépendantes du point de vue juridique» ( 5 ).

32.

Le gouvernement du Royaume-Uni soutient que le terme «personnes établies» doit s'entendre de l'ensemble d'une personne morale dont la succursale en question fait partie et conclut que, en l'occurrence, cette «personne» doit être Skandia America Corporation qui est établie en Suède par l'intermédiaire de sa succursale et non cette dernière en tant que telle.

33.

Le Skatteverket, le gouvernement suédois et la Commission s'opposent à ces interprétations des articles 9 et 11 de la directive TVA. Même si elles ne contestent pas le principe énoncé dans l'arrêt FCE Bank (EU:C:2006:196), le Skatteverket, le gouvernement suédois et la Commission considèrent qu'il n'est pas applicable lorsque seule la succursale a été admise dans un groupement TVA. En revanche, elles considèrent que l'intégration de la succursale dans un groupement TVA a pour conséquence que, en vertu du principe de l'assujetti unique inscrit à l'article 11 de la directive TVA, la succursale ne fait plus partie du même assujetti que l'établissement principal.

34.

Au soutien de leur position, le Skatteverket, le gouvernement suédois et la Commission citent notamment l'arrêt Ampliscientifica et Amplifin, par lequel la Cour a jugé que «la mise en œuvre du régime prévu à l'article [11 de la directive TVA] implique que la réglementation nationale prise sur le fondement de cette disposition autorise les personnes, notamment les sociétés, présentant des liens sur les plans financier, économique et de l'organisation à cesser d'être considérées comme des assujettis distincts à la TVA pour être considérées comme un assujetti unique» ( 6 ).

35.

Le Skatteverket, le gouvernement suédois et la Commission se basent sur ce principe d'assujetti unique pour dire que l'intégration de la succursale dans un groupement TVA a pour effet que, aux fins de la TVA, il y aura prestation de services entre deux assujettis, à savoir l'établissement principal de Skandia America Corporation et le groupement TVA, y compris sa succursale.

36.

Quant à la possibilité d'intégrer la succursale d'une société dans un groupement TVA sans y intégrer l'établissement principal, la Commission considère que les termes «personnes établies sur le territoire de ce même État membre» contenus dans l'article 11 de la directive TVA doivent être interprétés dans le sens qu'elle avait indiqué dans sa communication au Conseil et au Parlement concernant la possibilité de groupement TVA prévue à l'article 11 de la directive 2006/112 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «communication») ( 7 ).

37.

Selon cette communication, ces termes impliquent que sont exclues de l'intégration dans un groupement TVA les succursales établies à l'étranger et qui relèvent d'entités juridiques établies dans l'État membre du groupement TVA. A contrario, peuvent être incluses dans un groupement TVA les succursales établies sur le territoire de l'État membre du groupement TVA qui relèvent d'entités juridiques établies à l'étranger.

38.

Le Skatteverket, le gouvernement suédois et la Commission considèrent ainsi que l'intégration de la succursale suédoise en cause dans le groupement TVA ne remet pas en cause le principe énoncé dans l'arrêt FCE Bank (EU:C:2006:196).

## 2. Appréciation

39.

Le point de départ de mon analyse est le libellé de l'article 11 de la directive TVA, selon lequel «chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation».

40.

Comme le suggère la question posée par la Cour aux parties pour réponse à l'audience, il convient d'abord de déterminer si une succursale, en tant que telle, peut faire partie d'un groupement TVA dans l'État membre où elle est établie, c'est-à-dire sans qu'y soit aussi incluse la société dont elle fait partie et qui n'est pas établie dans ce même État membre. Autrement dit, il convient de déterminer si la succursale suédoise de Skandia America Corporation peut être qualifiée de «personne» établie sur le territoire suédois au sens de l'article 11 de la directive TVA.

41.

Ce terme a déjà fait l'objet d'une analyse de la Cour dans l'affaire Commission/Irlande ( 8 ), même si cette analyse s'est concentrée sur la question assez spécifique de savoir si le terme «personne» utilisé à l'article 11 de la directive TVA visait un «assujetti» au sens de l'article 9 de cette directive.

42.

Contrairement à ce que les gouvernements suédois et allemand ont soutenu lors de l'audience, en jugeant que les personnes non assujetties peuvent être incluses dans un groupement TVA ( 9 ), la Cour n'a pas autorisé l'inclusion des succursales dans un groupement TVA séparément de leur établissement principal.

43.

En effet, le fait que, dans l'arrêt Commission/Irlande (EU:C:2013:217), la Cour a jugé que «personne» ne signifie pas «assujetti» implique simplement que plusieurs personnes qui ne sont pas elles-mêmes des assujettis peuvent, en créant un groupement TVA, constituer toutes ensemble «un seul assujetti» au sens de l'article 9 de la directive TVA, c'est-à-dire qui exerce, «d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité». Dans cet arrêt Commission/Irlande, la Cour n'a donc pas défini le terme «personne» utilisé à l'article 11 de la directive TVA.

44.

Je souligne la différence de terminologie utilisée par les articles 9 et 11 de la directive TVA. L'article 9 s'applique à «quiconque exerce [...] une activité économique» ( 10 ), alors que l'article 11 s'applique aux «personnes établies sur le territoire de [l']État membre [où le groupement TVA est constitué] qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation» ( 11 ).

45.

À mon avis, cette différence démontre que le champ d'application ratione personae de l'article 11 est plus étroit de celui de l'article 9. Le terme «personne» ne peut donc être compris que dans son sens ordinaire, à savoir un «être qui jouit de la personnalité juridique» ( 12 ), à savoir une personne physique ou morale, ce qui est déjà plus restreint que le simple «quiconque». Cette différence est illustrée dans l'arrêt Heerma, où la Cour a jugé que la notion d'assujetti ne couvre pas seulement les personnes physiques et morales mais aussi les entités dépourvues de personnalité juridique comme une société civile de droit néerlandais ( 13 ). Je ne considère pas que cette interprétation avait été possible si l'article 9 s'était également référé à une «personne».

46.

Par conséquent, comme le soutient le gouvernement du Royaume-Uni, pour qu'une entité puisse adhérer à un groupement TVA elle doit être une «personne» distincte, ce qui n'est pas le cas d'une succursale.

47.

Par ailleurs, l'établissement principal et sa succursale réunis au sein d'une seule personne morale ne peuvent être l'une et l'autre assujettis à la TVA.

48.

En effet, comme l'avocat général Léger l'a expliqué au point 56 de ses conclusions dans l'affaire FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582), «sous réserve de la consultation du comité de la TVA prévue à l'article [11] de [la directive TVA], chaque État membre a la faculté de considérer comme un seul assujetti les personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique mais sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. Comme l'indique le gouvernement du Royaume-Uni, cette disposition peut être comprise, a contrario, en ce sens qu'une même personne juridique ne peut constituer qu'un seul assujetti».

49.

La conclusion selon laquelle une succursale en tant que telle ne peut adhérer à un groupement TVA sans qu'y soit aussi incluse la société dont elle fait partie est en pleine conformité avec l'arrêt FCE Bank (EU:C:2006:196), ce qu'aucune des parties ne conteste. Dans cet arrêt, la Cour a décidé qu'«une prestation n'est taxable que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées» ( 14 ). Elle a jugé que la succursale n'accomplissait pas une activité économique indépendante, car elle ne supportait pas elle-même les risques économiques liés à l'exercice de l'activité de l'entreprise dont elle faisait partie ( 15 ). Elle est donc arrivée à la conclusion qu'une succursale qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont elle relève ne doit pas être considérée comme un assujetti indépendant de cette société ( 16 ).

50.

De plus, le Skatteverket, le gouvernement suédois et la Commission suggèrent que l'arrêt FCE Bank (EU:C:2006:196) n'aurait pas vocation à s'appliquer dans une situation où la succursale fait partie d'un groupement TVA, car, par son appartenance à ce groupement, elle cesse de faire partie de la société assujettie et devient partie d'un autre assujetti, à savoir le groupement TVA.

51.

La Commission se repose extensivement sur sa communication dans laquelle elle avait indiqué que l'article 11 devait être interprété conformément aux principes de territorialité et de souveraineté fiscale ( 17 ), selon lesquels le pouvoir fiscal de chaque État membre ne peut excéder les limites de son territoire. Par conséquent, la Commission allègue que seuls peuvent faire partie d'un groupement TVA dans un État membre ayant introduit cette possibilité les entreprises dont le siège des activités économiques se trouve sur le territoire de cet État membre ou les établissements stables de ces entreprises ou d'entreprises étrangères qui se situent également sur ce territoire.

52.

Je considère que le texte de la directive TVA et la jurisprudence de la Cour ne permettent pas cette approche. Selon la Commission elle-même d'ailleurs, sa position «peut de prime abord sembler incompatible avec l'arrêt FCE Bank [EU:C:2006:196]» ( 18 ). Contrairement à l'analyse de la Commission, le fait que cet arrêt ne fasse aucune référence à la situation des groupements TVA ne justifie pas qu'une succursale puisse être admise en tant que telle dans un groupement TVA.

53.

De plus, l'argument de la Commission selon lequel, en faisant partie du groupement TVA, la succursale devient partie d'un autre assujetti ne répond pas à la question préalable de savoir si une succursale en tant que telle peut être admise dans un groupement TVA.

54.

Le fait que la prestation de services entre l'établissement principal et la succursale se fasse à titre onéreux n'a aucune incidence. Comme la Cour l'a jugé dans son arrêt FCE Bank, «l'existence d'un accord relatif à la répartition des coûts [est] également un élément sans pertinence pour la présente affaire dès lors qu'un tel accord n'a pas été négocié entre des parties indépendantes» ( 19 ). De plus, comme l'accepte Skandia America Corporation, il s'agit d'une fixation de prix et d'une répartition des coûts en vertu de décisions internes de la société, qui servent notamment à déterminer les bénéfices de l'établissement stable ( 20 ).

55.

Par ailleurs, lors de l'audience, les gouvernements suédois et allemand ont fait allusion au point 33 de l'arrêt Crédit Lyonnais où la Cour a jugé qu'«une société qui a établi son siège dans un État membre et qui dispose d'un établissement stable dans un autre État membre doit être considérée, de ce fait, comme étant établie dans ce dernier État pour les activités qui y sont accomplies» ( 21 ).

56.

Cependant, même si ce passage concerne la restitution de la TVA soit par déduction, soit par remboursement, et non pas la formation d'un groupement TVA, il n'autorise aucunement qu'une succursale adhère à un groupement TVA indépendamment de l'établissement principal. Il me paraît plutôt supporter la position inverse de celle soutenue par les gouvernements suédois et allemand, à savoir l'inclusion de la société entière dans le groupement TVA du fait que, à cause de son établissement stable dans l'État membre du groupement TVA, la société en cause est une «personne établie sur le territoire de ce même État membre» au sens de l'article 11 de la directive TVA.

57.

Enfin, dernier élément et non des moindres, la thèse de Skandia America Corporation selon laquelle la succursale suédoise peut en tant que telle faire partie du groupement TVA aurait pour conséquence, en combinaison avec l'application du principe contenu dans son arrêt FCE Bank (EU:C:2006:196), que ni les prestations entre l'établissement principal américain et sa succursale suédoise ni les prestations entre cette succursale et les autres membres du groupement TVA ne seraient imposables.

58.

Pareil résultat, particulièrement intéressant dans le secteur des assurances où s'applique l'exemption de la TVA prévue à l'article 135, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA et donc l'absence de déduction, ne peut résulter que de l'application de deux règles incompatibles. La succursale ne peut à la fois constituer avec la société dont elle relève un seul agent économique aux fins de la TVA en vertu de l'arrêt FCE Bank (EU:C:2006:196) et en être séparée aux mêmes fins de la TVA en faisant partie seule d'un groupement TVA.

59.

J'ajoute que le deuxième alinéa de l'article 11 de la directive TVA permet aux États membres de «prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de cette disposition rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles». La Cour a également, et de façon générale, reconnu que la lutte contre la fraude fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la directive TVA ( 22 ).

### 3. Conclusion

60.

À la lumière de ces considérations, je suis d'avis que la décision du Skatteverket admettant la succursale suédoise de Skandia America Corporation en tant que telle dans le groupement TVA de la compagnie d'assurance Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) est entachée d'illégalité au regard de l'article 11 de la directive TVA.

61.

Au sujet des conséquences de cette illégalité qui devront être tirées par la juridiction de renvoi, quatre hypothèses doivent être évoquées ici, dans l'ordre qui suit.

#### 4. Conséquences de l'illégalité

a) La décision d'intégrer la succursale dans le groupement TVA est écartée

62.

Dans cette hypothèse, la succursale ne fait pas partie du groupement TVA. En conséquence, les prestations qui ont eu lieu entre l'établissement principal de Skandia America Corporation et sa succursale suédoise ne sont pas imposables aux fins de la TVA, en application du principe énoncé dans l'arrêt FCE Bank (EU:C:2006:196).

63.

En revanche, les prestations de services entre la succursale suédoise de Skandia America Corporation et le groupement TVA en cause sont imposables aux fins de la TVA, cette dernière étant due par Skandia America Corporation en application de l'article 193 de la directive TVA selon lequel «[l]a TVA est due par l'assujetti effectuant [...] une prestation de services imposable» ( 23 ).

b) La décision d'intégrer la succursale dans le groupement TVA fait l'objet d'une interprétation conforme

64.

Dans cette hypothèse, la juridiction de renvoi pourrait interpréter la décision intégrant la succursale dans le groupement TVA dans un sens qui la rendrait conforme au droit de l'Union, en considérant que la demande de faire partie du groupement TVA n'avait pu être faite que par Skandia America Corporation en tant que telle de sorte qu'elle en ferait donc partie dans son intégralité.

65.

Il conviendrait de déterminer si une société constituée en conformité avec le droit d'un pays tiers, en l'occurrence les États-Unis, qui a un établissement stable dans un État membre, en l'occurrence le Royaume de Suède, peut être intégrée dans un groupement TVA constitué dans cet État membre.

66.

À mon avis, comme le soutient le gouvernement du Royaume-Uni, le libellé de l'article 11 de la

directive TVA, qui se réfère aux «personnes établies sur le territoire [de l'État membre où le groupement est constitué]» permet à une telle société qui a un établissement stable sur le territoire d'un État membre d'adhérer dans son intégralité à un groupement TVA constitué dans cet État membre.

67.

Cette interprétation des termes «personnes établies» est conforme non seulement à la notion de l'établissement au sens du droit de l'Union, mais aussi à l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, selon lequel «[s]ont soumises à la TVA [...] les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel» ( 24 ). «Le lieu d'une prestation de services» est, selon la règle générale de l'article 43, «l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle» ( 25 ).

68.

En l'occurrence, Skandia America Corporation dispose d'un établissement stable en Suède à partir duquel la prestation de services en cause est effectuée. Il est donc possible de considérer que, malgré sa constitution aux États-Unis, Skandia America Corporation est une personne établie en Suède au sens de l'article 11 de la directive TVA.

69.

Dans ce cas, les prestations qui ont eu lieu entre l'établissement principal de Skandia America Corporation et sa succursale suédoise n'auraient pas été imposables aux fins de la TVA en application du principe posé par l'arrêt FCE Bank (EU:C:2006:196).

70.

En revanche, les prestations de services entre le groupement TVA (incluant Skandia America Corporation) en tant que preneur et son fournisseur (qui pourrait être établi dans un État membre autre que le Royaume de Suède ou dans un pays tiers) en tant que prestataire ne faisant pas partie du groupe de Skandia America Corporation seraient imposables aux fins de la TVA puisqu'il s'agirait de «prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel» au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA.

71.

Plus précisément, il s'agirait des prestations de services «effectuées [...] sur le territoire d'un État membre», car, dans cette hypothèse, s'appliquerait l'article 56 puisqu'il s'agirait en l'espèce des services fournis par voie électronique [paragraphe 1, sous k) de cet article]. Par dérogation à la règle générale de l'article 43 de la directive TVA, l'article 56, paragraphe 1, dispose que «[l]e lieu des prestations de services [en cause], fournies [...] à des assujettis établis dans [l'Union] mais en dehors du pays du prestataire, est l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique». En l'occurrence, les services en cause seraient fournis au groupement TVA qui est établi en Suède et en dehors du pays du prestataire qui pourrait être établi dans un État tiers ou un État membre autre que le Royaume de Suède.

72.

Il resterait encore à déterminer le redevable de la TVA. L'article 196 de cette directive dispose que

«[I]a TVA est due par l'assujetti preneur de services visés à l'article 56». Il ressort de cette disposition que la TVA serait due par le groupement TVA en tant que preneur de services.

c) Ni Skandia America Corporation ni la succursale ne font partie du groupement TVA

73.

Comme l'a dit le gouvernement suédois lors de l'audience, l'intégration d'une personne dans un groupement TVA est fondée sur sa libre volonté d'y accéder et l'approbation du Skatteverket. Skandia America Corporation n'aurait peut-être pas déposé pour elle une demande d'intégration au groupement TVA si elle avait su que le Skatteverket ne permettait pas l'intégration de sa seule succursale. Il me paraîtrait donc correct que la décision intégrant la succursale suédoise de Skandia America Corporation au groupement TVA en cause ne soit interprétée dans le sens que Skandia America Corporation dans son intégralité en soit devenue membre que si telle est la volonté de la société.

74.

Si tel n'était pas le cas, les conséquences en matière de TVA applicables à la première hypothèse s'appliqueraient également en l'espèce ( 26 ).

d) La décision du Skatteverket de soumettre à la TVA les fournitures de services de Skandia America Corporation à sa succursale suédoise se justifie par la lutte contre l'évasion fiscale (article 11, second alinéa, de la directive TVA)

75.

Cette hypothèse doit être envisagée, si, comme l'a fait valoir Skandia America Corporation lors de l'audience, pour des raisons de droit interne, la décision d'admettre la succursale suédoise de Skandia America Corporation dans le groupement TVA ne pouvait plus ni être écartée ni être interprétée de la façon décrite dans les deuxième et troisième hypothèses. Dans ce cas, la décision contestée du Skatteverket pourrait se fonder sur le second alinéa de l'article 11 de la directive TVA, qui autorise un État membre qui a fait usage de la faculté de permettre la constitution des groupements TVA de «prendre toutes mesures utiles pour éviter que l'application de cette disposition rende la fraude ou l'évasion fiscales possibles».

76.

Comme je l'ai évoqué aux points 57 et 58 des présentes conclusions, l'intégration de la seule succursale suédoise de Skandia America Corporation dans le groupement TVA aurait pour conséquence, en combinaison avec l'application du principe contenu dans l'arrêt FCE Bank (EU:C:2006:196) que les prestations entre l'établissement principal américain et sa succursale suédoise ne seraient pas imposables aux fins de la TVA alors que les prestations entre cette succursale et les autres membres du groupement TVA ne seraient pas imposables non plus en application cette fois de l'article 11 de la directive TVA. Ce processus produirait un résultat qui n'a pas été voulu par le législateur de l'Union, à savoir la non-imposition des prestations de services en cause.

77.

Dans une telle hypothèse, il y aurait donc lieu de soumettre à la TVA les transactions entre l'établissement principal de Skandia America Corporation et sa succursale suédoise, la taxe étant due, comme le dit la Commission, par le groupement TVA en tant que preneur de services en application des articles 56 et 196 de la directive TVA ( 27 ).

78.

Je note que, dans les quatre hypothèses, les prestations en cause sont imposables à la TVA.

79.

Il convient donc de répondre à la première question que l'article 11 de la directive TVA doit être interprété dans le sens que la succursale d'une société constituée en conformité de la législation d'un pays tiers ne peut indépendamment de cette dernière être admise dans un groupement TVA constitué dans l'État membre dans lequel elle est établie. Les prestations de services qui ont eu lieu entre l'établissement principal et la succursale ne constituent pas des opérations imposables aux fins de la TVA, au contraire des prestations de services qui ont eu lieu entre la succursale et ses clients membres ou non du groupement TVA.

B – Sur la seconde question préjudicielle

80.

À titre subsidiaire, si la Cour jugeait que, lorsque des services achetés à l'extérieur du groupe sont fournis par l'établissement principal d'une société situé dans un pays tiers à une succursale de la même société établie dans un État membre et qui fait partie d'un groupement TVA constitué dans cet État membre et que les fournitures sont assorties d'une allocation à la succursale des coûts des achats externes, lesdites fournitures constitueraient des opérations imposables aux fins de la TVA, il conviendrait de répondre à la deuxième question posée par la juridiction de renvoi.

81.

Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi souhaite savoir si l'établissement principal de cette société doit être considéré «comme un assujetti qui, selon les termes de l'article 196 de la directive [TVA], n'est pas établi dans cet État membre, de sorte que c'est le preneur qui doit être taxé sur ces opérations».

82.

Selon Skandia America Corporation et la Commission, dans l'hypothèse où les prestations entre l'établissement principal et la succursale sont imposables, la TVA est due par le groupement TVA en application de l'article 196 de la directive TVA selon lequel la TVA est due par l'assujetti preneur des services visés à l'article 56 de cette directive.

83.

Selon Skandia America Corporation et la Commission, dans une situation où un établissement stable, appartenant à un assujetti ayant son siège à l'étranger, adhère à un groupement TVA dans l'État membre où ledit groupement a été institué, il y a lieu de considérer que cet établissement n'existe pas, du point de vue de la TVA, en dehors de son appartenance à ce groupement. La Commission suggère donc une interprétation téléologique de l'article 196 de la directive TVA qui mènerait à la conclusion que Skandia America Corporation devrait être considérée comme un assujetti non établi dans l'État membre en question et que la TVA est due par le groupement TVA

en tant que preneur des services visés l'article 56 de la directive TVA.

84.

De son côté, le Skatteverket estime que les conditions de l'article 196 de la directive TVA ne sont pas réunies en l'occurrence, car, par l'intermédiaire de sa succursale suédoise, le prestataire de services en cause, à savoir Skandia America Corporation, est établi dans le même État membre que la preneur de services, c'est-à-dire en Suède. Le Skatteverket considère ainsi que le fait que la succursale suédoise de Skandia America Corporation est incluse dans le groupement TVA suédois n'empêche pas cette société d'être considérée comme un assujetti établi en Suède. Il en résulte, selon le Skatteverket, que la TVA est due par Skandia America Corporation sur la base de l'article 193 de la directive TVA.

85.

Je ne suis pas convaincu par la position du Skatteverket. Je rappelle que la seconde question ne se pose que dans le cas où à la suite de la réponse à la première question, les opérations entre l'établissement principal de Skandia America Corporation et sa succursale suédoise seraient imposables. Cela implique que la succursale suédoise peut être considérée non plus comme un établissement du prestataire de services, mais comme faisant partie du preneur de services, à savoir le groupement TVA. Je partage donc la position de Skandia America Corporation et de la Commission que, dans une telle hypothèse, la TVA serait due par le groupement TVA en application de l'article 196 de la directive TVA.

86.

Cette conclusion pourrait paraître absurde aux yeux du Skatteverket, car Skandia America Corporation est manifestement établie en Suède par l'intermédiaire de sa succursale suédoise, mais on n'y parvient que si l'on accepte la position du Skatteverket selon laquelle la jurisprudence FCE Bank (EU:C:2006:196) ne s'applique pas lorsque la succursale fait partie d'un groupement TVA. À mon avis, ces contradictions constituent un argument supplémentaire pour ne pas admettre la position du Skatteverket et de la Commission sur la première question.

87.

Il convient donc de répondre à la seconde question que l'article 196 de la directive TVA doit être interprété en ce sens que lorsque l'établissement principal d'une société situé dans un pays tiers est un prestataire-assujetti non établi dans l'État membre où elle a une succursale, c'est le preneur de services, à savoir le groupement TVA dont fait partie cette succursale, qui doit être taxé sur les prestations en cause conformément à l'article 56 de cette directive.

VI – Conclusion

88.

Je propose donc à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par le Förvaltningsrätten i Stockholm de la manière suivante:

À titre principal

«1)

L'article 11 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que la succursale d'une

société constituée en conformité de la législation d'un pays tiers ne peut indépendamment de cette dernière être admise dans un groupement formé par plusieurs sociétés considérées comme étant un seul assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée constitué dans l'État membre dans lequel elle est établie. Les prestations de services qui ont eu lieu entre l'établissement principal et la succursale ne constituent pas des opérations imposables aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée, au contraire des prestations de services qui ont eu lieu entre la succursale et ses clients membres ou non de ce groupement.»

À titre subsidiaire

«2)

L'article 196 de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que lorsque l'établissement principal d'une société situé dans un pays tiers est un prestataire-assujetti non établi dans l'État membre où elle a une succursale, c'est le preneur de services, à savoir le groupement formé par plusieurs sociétés considérées comme étant un seul assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dont fait partie cette succursale, qui doit être taxé sur les prestations en cause conformément à l'article 56 de cette directive.»

( 1 ) Langue originale: le français.

( 2 ) C?210/04, EU:C:2006:196, point 41.

( 3 ) JO L 347, p. 1.

( 4 ) Arrêt FCE Bank (EU:C:2006:196, point 41).

( 5 ) C'est moi qui souligne.

( 6 ) Arrêt Ampliscientifica et Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, point 19). C'est moi qui souligne.

( 7 ) COM(2009) 325 final, point 3.3.2.

( 8 ) Arrêt Commission/Irlande (C?85/11, EU:C:2013:217). Voir, également, arrêts Commission/Suède (C?480/10, EU:C:2013:263); Commission/Pays-Bas (C?65/11, EU:C:2013:265); Commission/Finlande (C?74/11, EU:C:2013:266); Commission/Royaume-Uni (C?86/11, EU:C:2013:267), et Commission/République tchèque (C?109/11, EU:C: 2013:269).

( 9 ) Arrêt Commission/Irlande (EU:C:2013:217, point 50).

( 10 ) C'est moi qui souligne.

( 11 ) C'est moi qui souligne.

( 12 ) Cornu, G., Vocabulaire juridique, 9e éd., PUF, Paris, 2011, p. 752.

( 13 ) C?23/98, EU:C:2000:46.

( 14 ) FCE Bank (EU:C:2006:196, point 34).

( 15 ) Ibidem (points 35 à 41).

( 16 ) Ibidem (point 41).

( 17 ) COM(2009) 325 final, sous 3.3.2.1.

( 18 ) Ibidem, point 3.3.2.2.

( 19 ) EU:C:2006:196, point 40. Au point 41, la Cour a précisé que la succursale ne pouvait être «considéré[e] comme un assujetti en raison des coûts qui lui sont imputés au titre desdites prestations». C'est moi qui souligne.

( 20 ) Voir également, en ce sens, points 65 et 66 des conclusions de l'avocat général Léger dans l'affaire FCE Bank (EU:C:2005:582).

( 21 ) C?388/11, EU:C:2013:541.

( 22 ) Voir, notamment, arrêts Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, point 71); Kittel et Recolta Recycling (C?439/04 et C?440/04, EU:C:2006:446, point 54); R. (C?285/09, EU:C:2010:742, point 36); Tanoarch (C?504/10, EU:C:2011:707, point 50); Mahagében (C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 41); Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, point 35), et Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, point 46).

( 23 ) L'article 196 de la directive TVA qui, lu en combinaison avec l'article 56 de celle-ci, impose au preneur de services l'obligation de verser la TVA ne s'applique pas en l'occurrence, car les services en cause ne sont pas fournis «à des assujettis établis dans [l'Union] mais en dehors du pays du prestataire». Le groupement TVA en tant que preneur de services est établi en Suède où est également établi par l'intermédiaire de sa succursale suédoise le prestataire de services en cause, à savoir Skandia America Corporation. S'applique alors l'article 43 de cette directive, selon lequel «[l]e lieu de prestation de services est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie». C'est moi qui souligne.

( 24 ) C'est moi qui souligne.

( 25 ) C'est moi qui souligne.

( 26 ) Voir points 62 et 63 des présentes conclusions.

( 27 ) Pour une analyse plus complète, voir les points 81 à 87 des présentes conclusions.