Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

8 décembre 2016*

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — TVA — Directive 2006/112/CE — Article 56 — Lieu de la prestation de services — Notion d'"autres droits similaires" — Transfert de quotas d'émission de gaz à effet de serre»

Dans l'affaire C-453/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesgerichtshof (Cour fédérale de justice, Allemagne), par décision du 22 juillet 2015, parvenue à la Cour le 24 août 2015, dans la procédure pénale contre

A,

B,

en présence de :

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, M^me^ A. Prechal, M. A. Rosas, M^me^ C. Toader et M. E. Jarašiūnas (rapporteur), juges,

avocat général : M. M. Wathelet,

greffier : M. M. Aleksejev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 13 juillet 2016,

considérant les observations présentées :

— pour A, par M^es^ M. Wulf et M. Langrock, Rechtsanwälte,

— pour B, par M^es^ A. Norouzi et O. Sahan, Rechtsanwälte,

— pour le Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, M. P. Frank, par lui-même ainsi que par M^me^ S. Heine, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et M^me^ K. Petersen, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement hellénique, par M^mes^ E. Tsaousi et A. Dimitrakopoulou, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : l'allemand.

— pour la Commission européenne, par M. M. Wasmeier et M^me^ M. Owsiany-Hornung, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 7 septembre 2016,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'une procédure pénale engagée contre A et B du chef de complicité de fraude fiscale.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 43 de la directive TVA, figurant dans la section 1, intitulée « Règle générale », du chapitre 3 contenant les règles relatives au lieu des prestations de services, 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. »

4 L'article 56, paragraphe 1, de cette directive, faisant partie de la sous-section 5, intitulée « Prestations de services diverses » de la section 2, contenant des dispositions particulières, du même chapitre 3, prévoit :

« 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 :

a) les cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce, et d'autres droits similaires ;

[...] »

5 L'article 3 de la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil, du 13 octobre 2003, établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil (JO 2003, L 275, p. 32), contient notamment la définition suivante :

« Aux fins de la présente directive, on entend par :

a) "quota", le quota autorisant à émettre une tonne d'équivalent-dioxyde de carbone au cours d'une période spécifiée, valable uniquement pour respecter les exigences de la présente directive, et transférable conformément aux dispositions de la présente directive ;

[...] »

6 L'article 19 de la directive 2003/87 dispose :

« 1. Les États membres prévoient l'établissement et le maintien d'un registre afin de tenir une comptabilité précise des quotas délivrés, détenus, transférés et annulés. Les États membres peuvent gérer leurs registres dans un système consolidé avec un ou plusieurs autres États membres.

2. Toute personne peut détenir des quotas. Le registre est accessible au public et comporte des comptes séparés pour enregistrer les quotas détenus par chaque personne à laquelle et de laquelle des quotas sont délivrés ou transférés.

[...] »

Le droit allemand

7 Aux termes de l'article 3a de la Umsatzsteuergesetz (loi relative à la TVA, ci-après l'« UStG »), intitulé « Lieu des autres prestations », dans sa version applicable au litige au principal :

« 1. Sous réserve des articles 3b et 3f, les autres prestations sont effectuées au lieu où l'entrepreneur exerce son activité. Lorsqu'une telle 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. Néanmoins, si la prestation est effectuée pour l'établissement stable d'une entreprise, 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" :

1) la concession, le transfert et la mise en œuvre de brevets, de droits d'auteur, de droits liés aux marques et d'autres droits similaires ;

[...] »

Le litige au principal et la question préjudicielle

8 A et B, qui travaillent pour une société de conseil fiscal, ont été condamnés par le Landgericht Hamburg (tribunal régional d'Hambourg, Allemagne) à des peines d'amende pour complicité de fraude fiscale dans le cadre d'une affaire concernant un système de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), mis en œuvre par un autre prévenu, G, du mois d'avril 2009 au mois de mars 2010, visant à soustraire à ladite taxe des échanges de quotas d'émission de gaz à effet de serre.

9 Dans ce système de fraude étaient impliquées plusieurs sociétés. Une société E, établie en Allemagne et contrôlée en fait par G, a acheté à l'étranger des quotas d'émission de gaz à effet de serre exonérés de TVA et les a revendus à une société I établie au Luxembourg, dirigée également par G. Cette dernière a émis, à titre de factures, des notes de crédit en faveur de la société E mentionnant la TVA applicable en Allemagne et a revendu les quotas à une société C, établie en Allemagne, les notes de crédit établies à cet égard mentionnant également la TVA applicable en Allemagne.

10 Dans ses déclarations provisoires relatives aux deuxième, troisième et quatrième trimestres de l'année 2009, la société E a déclaré le produit de la vente des quotas à la société I en procédant, sur la base de fausses factures de prétendus fournisseurs nationaux, à une déduction de la TVA versée en amont. Pour les mois de janvier et de mars 2010, cette société n'a pas fait de déclaration provisoire. Elle a ainsi éludé le versement d'une somme totale de 11 484 179,12 euros. La société I, quant à elle, a déclaré, pour les périodes des mois d'avril à juillet 2009, de septembre 2009 à janvier 2010 et de mars 2010, les prestations fournies à la société C en tant qu'opérations soumises à la TVA et a indûment déduit la TVA figurant sur les notes de crédit établies en faveur de la société E en tant que taxe payée en amont, éludant ainsi le paiement de la somme de 10 667 491,10 euros.

11 A et B ont exercé, à compter de la fin du mois de mai 2009, une activité de conseil fiscal au profit de la société I et ont été chargés par G de réaliser une brève expertise sur la situation de cette société en matière de TVA. Dans cette expertise, il a été indiqué que la société I ne pouvait mentionner une TVA applicable en Allemagne et la déduire en tant que taxe payée en amont que si elle disposait en Allemagne d'un établissement y exerçant les activités correspondantes et que les factures établies avant la création d'un établissement en Allemagne devaient être corrigées.

12 Au vu d'un contrat antidaté de location d'espaces de bureau en Allemagne à partir du 1er avril 2009, A et B, qui n'avaient pas connaissance du rôle joué par la société I dans le système de fraude fiscale, ont établi, au nom de celle-ci, des déclarations provisoires de TVA corrigées pour les périodes des mois d'avril et de mai 2009, qu'ils ont adressées le 12 août 2009 à l'administration fiscale allemande. Ils ont fait figurer, dans ces déclarations, la TVA mentionnée dans les notes de crédit établies en faveur de la société E en tant que taxe payée en amont, et ce à hauteur de 147 519,80 euros pour le mois d'avril 2009 et de 1 146 788,70 euros pour le mois de mai 2009, bien qu'ils estimaient « très probable » que la société I ne disposait pas d'un établissement en Allemagne.

13 Saisi de pourvois en « Revision » formés contre le jugement du Landgericht Hamburg (tribunal régional d'Hambourg) par A et B ainsi que par le ministère public, la juridiction de renvoi, le Bundesgerichtshof (Cour fédérale de justice, Allemagne) expose que le point de savoir si A et B se sont rendus coupables de complicité de fraude fiscale selon le droit pénal allemand dépend de celui de savoir s'ils ont intentionnellement présenté des déclarations provisoires de TVA inexactes à l'administration fiscale, dans lesquelles des taxes payées en amont au titre des notes de crédit sur les prestations de la société E ont été indûment déduites. Dès lors que A et B n'avaient pas connaissance de l'implication des sociétés E et I dans le système de fraude à la TVA mis en œuvre par G, il n'en a été ainsi, poursuit la juridiction de renvoi, que si aucune déduction de taxe payée en amont ne pouvait être faite au titre des notes de crédit établies en faveur de la société E, car ces dernières ne pouvaient pas mentionner de TVA. Cela n'était toutefois le cas, précise-t-elle, pour les factures adressées à la société I, ayant son siège à Luxembourg, que si le lieu de la prestation consistant dans le transfert de quotas ne se trouvait pas en Allemagne. Une mention de la TVA de la société E à

l'égard de la société I n'était toutefois illégale que si, en application de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, le lieu de la prestation ne se trouvait pas auprès du prestataire de services, la société E, mais auprès du preneur, la société I, de sorte que la prestation n'était pas imposable en Allemagne.

14 La juridiction de renvoi relève que cette dernière condition suppose que, en 2009, le lieu de la prestation pour le transfert des quotas d'émission de gaz à effet de serre ait été, au sens de l'article 3a, paragraphe 4, de l'UStG, dans sa version applicable au litige au principal, qui transpose, en droit allemand, l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, l'endroit où le preneur avait établi le siège de son activité économique ou disposait d'un établissement stable, ce qui implique de savoir si l'échange de tels quotas constitue un « autre droit similaire », au sens de ces dispositions.

15 La juridiction de renvoi estime que l'interprétation de la notion d'« autres droits similaires », au sens de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA n'est pas d'une évidence telle qu'elle ne laisserait place à aucun doute raisonnable. Elle est néanmoins encline à penser que lesdits quotas sont « similaires », au sens de cette disposition, le terme « similaire » signifiant « dont certaines caractéristiques correspondent » ou « qui est comparable », dans la mesure où les droits cités dans cette disposition se caractérisent par le fait que le législateur octroie au titulaire un droit absolu, lui donne une compétence exclusive pour utiliser et exploiter ledit droit, en en excluant d'autres personnes. Les quotas d'émission seraient ainsi comparables aux droits de propriété intellectuelle.

16 C'est dans ces conditions que le Bundesgerichtshof (Cour fédérale de justice) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA doit-il être interprété en ce sens que le "quota", au sens de l'article 3, sous a), de la directive 2003/87, qui autorise à émettre une tonne d'équivalent-dioxyde de carbone au cours d'une période spécifiée, constitue un "autre droit similaire", au sens de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA ? »

Sur la question préjudicielle

17 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que les « autres droits similaires » visés par cette disposition comprennent les quotas d'émission de gaz à effet de serre définis à l'article 3, sous a), de la directive 2003/87.

18 À cet égard, il convient de relever, à titre liminaire, que l'article 43 de la directive TVA contient une règle générale pour déterminer le lieu de rattachement fiscal des prestations de services, tandis que les articles 44 et suivants de cette directive prévoient une série de rattachements spécifiques. Ainsi qu'il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour relative aux dispositions en substance identiques de l'article 9 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 1977, L 145, p. 1), il n'existe pas de prééminence de l'article 43 de la directive TVA sur les articles 44 et suivants de celle-ci. Il y a lieu, dans chaque situation, de se demander si celle-ci correspond à l'un des cas mentionnés aux articles 44 et suivants de cette directive. C'est à défaut que ladite situation relève de l'article 43 de celle-ci (voir en ce sens, notamment, arrêts du 26 septembre 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, points 20 et 21, et du 6 novembre 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, points 24 et 25).

19 Il s'ensuit que l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA ne doit pas être considéré comme une exception à une règle générale devant recevoir une interprétation stricte (voir, en ce sens, arrêts du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, point 34, et du 7 septembre 2006, Heger, C-166/05, EU:C:2006:533, point 17).

20 Il convient, au regard de ces considérations, de rechercher si le transfert de quotas d'émission de gaz à effet de serre correspond à l'un des cas visés à l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, à savoir « les cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droit de licences, de marques de fabrique et de commerce, et d'autres droits similaires ».

21 Force est de constater qu'une telle correspondance n'apparaît pas avec évidence du libellé de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA, puisque les droits expressément mentionnés dans celui-ci concernent le domaine de la propriété intellectuelle, tandis que les quotas définis à l'article 3, sous a), de la directive 2003/87, qui constituent une autorisation de l'État ou des autorités publiques d'émettre des gaz à effet de serre pendant une période spécifiée, ne relèvent pas de ce domaine.

22 Néanmoins, il y a lieu de relever, en premier lieu, que, ainsi que l'a observé M. l'avocat général au point 62 de ses conclusions, les quotas d'émission de gaz à effet de serre présentent avec l'ensemble de ces droits, ou certains d'entre eux, des similitudes. Ainsi, en particulier, ces quotas et ces droits sont immatériels, confèrent à leur détenteur une exclusivité, et peuvent être transférés à un tiers au moyen, selon les cas, d'une cession ou d'une concession, permettant à ce tiers de les utiliser pour les besoins d'une activité économique. En outre, de même que certains de ces droits sont soumis à un enregistrement, la détention et le transfert desdits quotas font l'objet, en vertu de l'article 19 de la directive 2003/87, d'une inscription dans un registre.

23 En second lieu, c'est également au regard de la finalité de l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA que doit être appréciée la correspondance entre les cas visés à cette disposition et les quotas d'émission de gaz à effet de serre.

24 À cet égard, il convient de rappeler que l'objectif des dispositions de la directive TVA déterminant le lieu d'imposition des prestations de services est d'éviter, d'une part, des conflits de compétence susceptibles de conduire à des doubles impositions et, d'autre part, la non-imposition de recettes (voir, en ce sens, arrêts du 6 novembre 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, point 24, et du 17 décembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, point 41).

25 La Cour a déjà relevé, à propos de l'article 9 de la sixième directive 77/388, que la logique qui sous-tend les dispositions concernant le lieu des prestations de services veut que l'imposition s'effectue dans la mesure du possible à l'endroit où les biens et les services sont consommés (arrêt du 3 septembre 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, point 39).

26 L'inclusion des quotas d'émission de gaz à effet de serre dans les « autres droits similaires » visés à l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA répond à cet objectif et à cette logique.

27 En effet, d'une part, le transfert de quotas étant obligatoirement inscrit au registre prévu à l'article 19 de la directive 2003/87, l'identité de l'acquéreur, l'endroit où celui-ci a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable pour les besoins duquel le transfert est effectué, ou encore le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle et, par conséquent, également le pays de destination du transfert peuvent être déterminés facilement et avec une grande certitude.

28 D'autre part, les quotas transférés devant, en principe, être utilisés au lieu où l'acquéreur exerce son activité économique, le rattachement fiscal à ce lieu de la prestation de services consistant en un transfert de quotas permet de soumettre cette prestation au régime de TVA de l'État membre sur le territoire duquel lesdits quotas sont utilisés.

29 D'ailleurs, il convient d'observer que, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 84 de ses conclusions, c'est cette solution qui a été retenue par une grande majorité des États membres avant, d'une part, la transposition de la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, modifiant la directive TVA en ce qui concerne le lieu des prestations de services (JO 2008, L 44, p. 11), qui, à partir du 1er janvier 2010, a, pour les prestations de services fournies à des assujettis, édicté la règle générale selon laquelle le lieu de la prestation est l'endroit où le destinataire est établi, et, d'autre part, la transposition de la directive 2010/23/UE du Conseil, du 16 mars 2010, modifiant la directive TVA en ce qui concerne l'application facultative et temporaire de l'autoliquidation aux prestations de certains services présentant un risque de fraude (JO 2010, L 72, p. 1), laquelle a inséré dans la directive TVA l'article 199 bis qui dispose que les États membres peuvent prévoir que le redevable de la TVA est l'assujetti destinataire d'un transfert de quotas d'émission de gaz à effet de serre au sens de l'article 3 de la directive 2003/87.

30 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 56, paragraphe 1, sous a), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que les « autres droits similaires » visés par cette disposition comprennent les quotas d'émission de gaz à effet de serre définis à l'article 3, sous a), de la directive 2003/87.

Sur les dépens

31 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 (deuxième chambre) dit pour droit :

L'article 56, paragraphe 1, sous a), 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 les « autres droits similaires » visés par cette disposition comprennent les quotas d'émission de gaz à effet de serre définis à l'article 3, sous a), de la directive 2003/87/CE du Parlement européen et du Conseil, du 13 octobre 2003, établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté et modifiant la directive 96/61/CE du Conseil.

Signatures