Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

8 novembre 2018 *

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Projet de cession d'actions d'une sous-filiale – Dépenses liées à des prestations de services acquises aux fins de cette cession – Cession non réalisée – Demande de déduction de la taxe payée en amont – Champ d'application de la TVA »

Dans l'affaire C-502/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Vestre Landsret (cour d'appel de la région Ouest, Danemark), par décision du 15 août 2017, parvenue à la Cour le 18 août 2017, dans la procédure

C&D Foods Acquisition ApS

contre

Skatteministeriet,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot, président de la première chambre, faisant fonction de président de la sixième chambre, MM. A. Arabadjiev et C. G. Fernlund (rapporteur), juges,

avocat général : M^me^ J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour C&D Foods Acquisition ApS, par M^es^ T. Frøbert et K. Bastian, advokater,

– pour le gouvernement danois, par M. J. Nymann-Lindegren, en qualité d'agent, assisté de M^e^ D. Auken, advokat,

– pour la Commission européenne, par M. R. Lyal et M^me^ N. Gossement, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 6 septembre 2018,

rend le présent

* Langue de procédure : le danois.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant C&D Foods Acquisition ApS (ci-après « C&D Foods ») au Skatteministeriet (ministère des Impôts, Danemark) au sujet du refus de ce dernier de lui accorder la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), acquittée en amont, afférente aux prestations de conseil auxquelles cette société a eu recours dans le cadre d'un projet de cession, non réalisée, des actions d'une sous-filiale à laquelle elle fournissait des services de gestion et informatiques.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112 prévoit :

« 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 ;

[...] »

4 L'article 9, paragraphe 1, de cette directive est libellé comme suit :

« 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.

Est considérée comme "activité économique" toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est en particulier considérée comme activité économique l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. »

5 Aux termes de l'article 168 de la directive 2006/112 :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;

[...] »

Le droit danois

6 À la date des faits de l'affaire au principal, les dispositions pertinentes de la momsloven (loi sur la TVA) figuraient dans l'arrêté de consolidation nº 966, du 14 octobre 2005, tel que modifié (ci-après la « loi sur la TVA »).

7 En vertu de l'article 3, paragraphe 1, de la loi sur la TVA :

« Sont assujetties les personnes physiques et morales exerçant une activité économique indépendante. »

8 L'article 4, paragraphe 1, de cette loi dispose :

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

9 L'article 13, paragraphe 1, point 11, de ladite loi est rédigé ainsi :

« Les marchandises et prestations suivantes sont exonérées de TVA :

11. Les activités financières suivantes :

[...]

e) les opérations, y compris la négociation mais à l'exception de la garde et de la gestion, portant sur des valeurs mobilières, à l'exclusion des titres représentatifs de marchandises et des autres documents conférant certains droits, notamment le droit d'usage, sur des biens immobiliers, ainsi que de parts sociales et actions dont la détention confère en fait ou en droit des droits de propriété ou d'usage d'un bien immobilier ou d'une partie d'un bien immobilier. »

10 L'article 37, paragraphe 1, de cette même loi prévoit :

« Les entreprises enregistrées en application des articles 47, 49, 51 ou 51 a peuvent, lors du calcul de la taxe due en amont (voir article 56, paragraphe 3), déduire la taxe prévue par la présente loi pour les achats et autres opérations effectuées par l'entreprise, portant sur des marchandises et services exclusivement utilisés aux fins des livraisons de l'entreprise non exonérées de la taxe au titre de l'article 13, notamment les livraisons effectuées à l'étranger, sous réserve toutefois du paragraphe 6. »

11 La juridiction de renvoi expose que, suivant la pratique de SKAT (administration fiscale danoise), une société mère holding qui est intervenue dans la gestion d'une filiale ne peut déduire la TVA ayant grevé des frais de conseil lors de la cession des titres représentatifs du capital de cette filiale, même en cas de cession de la totalité de ceux-ci, car une telle cession est exonérée en application de l'article 13, paragraphe 1, point 11, sous e), de la loi sur la TVA.

12 Lorsque l'acquisition antérieure et la possession des titres dans la filiale a constitué une activité économique, SKAT considère que la cession par la société holding des parts détenues dans la filiale constitue une opération exonérée. Partant, la TVA ayant grevé en amont les frais liés à la cession n'est pas déductible.

13 Un droit à déduction de la TVA ayant grevé des frais de conseil dans le cadre de la cession de parts d'une filiale peut cependant être accordé si ces frais sont susceptibles d'être considérés comme faisant partie des frais généraux de l'activité économique de l'assujetti. Il est exigé à cette fin que les frais exposés puissent être considérés comme des éléments constitutifs du prix des opérations réalisées dans le cadre de l'activité économique de cet assujetti. En revanche, si ces frais peuvent être

incorporés dans le prix des actions cédées, aucun droit à déduction n'est accordé. Selon SKAT, le droit à la déduction dépend d'une appréciation concrète visant à savoir si les frais exposés sont susceptibles d'être incorporés dans le prix des actions cédées ou s'ils font exclusivement partie des éléments constitutifs du prix des opérations inhérentes à l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

14 C&D Foods, société de droit danois, fait partie du groupe international Arovit (ci-après le « groupe Arovit »). Elle était la société mère d'Arovit Holding A/S, également une société de droit danois, qui détenait Arovit Petfood, détenant à son tour les autres sociétés du groupe.

15 Avant le 1er mars 2007, l'activité principale de C&D Foods était d'être la société mère d'Arovit Holding. À cette date, C&D Foods a conclu une convention de gestion avec sa sous-filiale Arovit Petfood, portant sur la fourniture de prestations de services de gestion et informatiques. En vertu de cette convention, la première de ces deux sociétés facturait mensuellement ses prestations à la seconde sur la base du montant de ses charges de personnel majorées de 10 %, montant auquel s'ajoutait la TVA.

16 Le 13 août 2008, l'établissement de crédit islandais Kaupthing Bank a repris le groupe Arovit pour le montant d'un euro du fait de la défaillance de l'ancien propriétaire de ce groupe dans le remboursement d'un prêt qui lui avait été consenti. Kaupthing Bank envisageant de céder toutes les actions détenues dans Arovit Petfood, afin de ne plus être créancier de ce groupe, a, au cours de la période allant du mois de décembre 2008 au mois de mars 2009, conclu pour le compte de C&D Foods des conventions de conseils dans le cadre de ce projet de cession (ci-après les « prestations de services litigieuses »).

17 Ayant acquitté des frais afférents à ce projet, au cours de l'année 2009, C&D Foods a déduit la TVA y afférente. Il a été mis fin au processus de cession à l'automne ou vers la fin de l'année 2009 dès lors qu'aucun acquéreur potentiel n'a été trouvé.

18 Par décision du 26 janvier 2012, SKAT a refusé la déduction de TVA afférente aux dépenses relatives aux prestations de services litigieuses. Cette décision ayant été confirmée par la Landsskatteretten (commission fiscale nationale, Danemark), entre autres, au motif que ces dépenses étaient dépourvues d'un lien de rattachement suffisant avec les opérations assujetties à la TVA de C&D Foods.

19 C&D Foods a formé un recours devant le Retten i Esbjerg (tribunal d'Esbjerg, Danemark), qui a renvoyé l'affaire devant le Vestre Landsret (cour d'appel de la région Ouest, Danemark) en raison des questions de principe qu'elle soulève selon lui.

20 Le Vestre Landsret (cour d'appel de la région Ouest) s'interroge sur le droit d'une société holding de déduire la TVA ayant grevé des frais relatifs à une cession, envisagée, mais non réalisée, d'actions d'une sous-filiale à laquelle cette société holding fournit des prestations de services de gestion et informatiques.

21 C'est dans ces conditions que le Vestre Landsret (cour d'appel de la région Ouest) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 168 de la directive 2006/112 doit-il être interprété en ce sens que, dans des circonstances telles que celles du litige au principal, une société holding a le droit de déduire intégralement la TVA ayant grevé des services en amont dans le cadre d'une procédure de due diligence liée à un projet de cession, non réalisée, des actions d'une filiale à laquelle elle fournissait des services assujettis de gestion et informatiques ?

2) Pour la réponse à la question précédente, le fait que le prix des prestations de services assujetties de gestion et informatiques, fournies par la société holding dans le cadre de son activité économique, ait été déterminé sur la base de ses charges salariales majorées de 10 % a-t-il une incidence ?

3) Indépendamment des réponses apportées aux questions précédentes peut-il y avoir un droit à déduction de la taxe ayant grevé les frais de conseil dont il est question en l'espèce au titre des frais généraux et, dans l'affirmative, à quelles conditions ? »

Sur les questions préjudicielles

22 Il convient de relever, tout d'abord, que, selon la juridiction de renvoi, les questions posées portent non pas sur la question de savoir qui était le juste débiteur des dépenses relatives aux prestations de services litigieuses, mais seulement sur le droit de déduction de la TVA afférente à ces dépenses dans des circonstances telles que celles en cause au principal.

23 À cet égard, il y a lieu de rappeler, ainsi que M[me] l'avocat général l'a relevé au point 16 de ses conclusions, que, conformément à l'article 168 de la directive 2006/112, le droit de déduction suppose que l'assujetti soit le destinataire des biens ou des services en cause.

24 Dans l'affaire au principal, il ressort du dossier dont dispose la Cour que Kaupthing Bank a sollicité, pour le compte de C&D Foods, des services de conseil afin de préparer la cession des actions détenues dans Arovit Petfood. Le produit de ce projet de cession aurait dû permettre à Kaupthing Bank de ne plus être créancier du groupe Arovit.

25 Dans la mesure où il ressort du renvoi préjudiciel que C&D Foods était le destinataire d'au moins certaines des prestations de services litigieuses en cause et que, en outre, la juridiction de renvoi a expliqué la raison pour laquelle elle a estimé nécessaire de répondre aux questions posées, il apparaît que ces questions ne sont pas de nature hypothétique.

26 Ensuite, afin de répondre aux questions posées, il convient de déterminer au préalable si une opération de cession d'actions, telle que celle en cause au principal, constitue une activité économique relevant du champ d'application de la directive 2006/112.

27 Dès lors, il y a lieu de considérer que, par ces questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 2, 9 ainsi que 168 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu'une opération de cession d'actions envisagée, mais non réalisée, telle que celle en cause au principal, relève du champ d'application de la directive 2006/112 et, si tel est le cas, de déterminer si ces dispositions confèrent à une société le droit de déduire la TVA acquittée en amont afférente à des dépenses engagées dans le cadre d'une opération de vente d'actions d'une sous-filiale à laquelle cette société fournit des prestations de gestions soumises à la TVA, alors qu'il est envisagé d'affecter le produit de cette vente au remboursement d'une dette due et, le cas échéant, l'étendue de cette déduction.

28 À titre liminaire, il importe d'indiquer que la directive 2006/112, entrée en vigueur le 1[er] janvier 2007, a abrogé 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), sans apporter de changements de fond par rapport à celle-ci. Les dispositions pertinentes de la directive 2006/112 revêtant une portée en substance identique à celles de la sixième directive 77/388, la jurisprudence de la Cour relative à cette dernière directive est également applicable à la directive 2006/112.

29 Il résulte de l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2006/112, qui définit le champ d'application de la TVA, que, à l'intérieur de l'État membre, seules les activités ayant un caractère économique sont soumises à cette taxe. En vertu de l'article 9 de cette directive, est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts et les résultats de cette activité. En outre, il ressort de cet article 9 que la notion d'activité économique recouvre toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services et, plus particulièrement, les opérations comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence (voir, en ce sens, arrêt du 29 octobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, point 27).

30 Il découle de la jurisprudence de la Cour que n'a ni la qualité d'assujetti à la TVA, au sens de l'article 9 de la directive 2006/112, ni de droit à déduction, selon l'article 168 de cette directive, une société dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres sociétés sans que celle-ci s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ces sociétés. En effet, la simple acquisition et la simple détention d'actions ne constituent pas, en elles-mêmes, une activité économique au sens de la directive 2006/112, conférant à leur auteur la qualité d'assujetti dès lors que ces opérations ne comportent pas l'exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence, l'unique rétribution de ces opérations étant constituée par un éventuel bénéfice lors de la vente de ces actions (voir, en ce sens, arrêts du 29 octobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, point 28 et jurisprudence citée, ainsi que du 17 octobre 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, point 16).

31 À cet égard, la Cour a précisé que seuls les paiements qui constituent la contrepartie d'une opération ou d'une activité économique entrent dans le champ d'application de la TVA et que tel n'est pas le cas de paiements qui résultent de la simple propriété d'un bien comme c'est le cas de dividendes ou d'autres produits d'actions (arrêt du 29 octobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, point 29 et jurisprudence citée).

32 Toutefois, il en va différemment lorsqu'une participation financière dans une autre société est accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion de la société où s'est opérée la prise de participation, sans préjudice des droits que détient l'auteur de la participation en sa qualité d'actionnaire ou d'associé, dans la mesure où une telle immixtion implique la mise en œuvre de transaction soumises à la TVA en vertu de l'article 2 de la directive 2006/112, telles que la fourniture de services administratifs, comptables et informatiques (voir, en ce sens, arrêt du 29 octobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, point 30 et jurisprudence citée).

33 Il ressort, par ailleurs, de la jurisprudence de la Cour que les opérations portant sur les actions ou les parts d'une société relèvent du champ d'application de la TVA lorsqu'elles sont effectuées dans le cadre d'une activité commerciale de négociation de titres, pour réaliser une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés dans lesquelles s'est opérée la prise de participation ou qu'elles constituent le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable (arrêt du 29 octobre 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, point 31 et jurisprudence citée).

34 En ce qui concerne la question de savoir si les dépenses liées à une opération de cession d'actions relèvent du champ d'application de la TVA, il convient de rappeler que, dans son arrêt du 29 octobre 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), la Cour a été amenée à examiner cette question concernant des dépenses encourues par une société mère dans le cadre d'une opération de cession des actions d'une filiale et d'une société contrôlée auxquelles cette première société fournissait, en tant que société mère, des prestations de services soumises à la TVA.

35 La Cour a relevé, au point 33 de l'arrêt du 29 octobre 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), que, dans un tel contexte, une opération de cession, effectuée en vue de la restructuration d'un groupe de sociétés par la société mère de ce groupe, pouvait être considérée comme une opération consistant à retirer des recettes ayant un caractère permanent d'activités qui excédaient le cadre de la simple vente

d'actions. La Cour a, dès lors, considéré que cette opération présentait un lien direct avec l'organisation de l'activité exercée par le groupe en question et constituait ainsi le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable de l'assujetti et relevait, par conséquent, du champ d'application de la TVA.

36 En outre, il ressort de la jurisprudence de la Cour que c'est au regard de leur contenu objectif qu'il convient d'établir s'il existe un lien direct et immédiat entre les biens ou les prestations de services utilisés et une opération taxable réalisée en aval ou, exceptionnellement, une opération taxable réalisée en amont (arrêt du 21 février 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, point 24 et jurisprudence citée).

37 Dans ce contexte, la Cour a précisé qu'il convient de tenir compte de la cause exclusive de l'opération en cause, cette dernière devant être considérée comme constituant un critère de détermination du contenu objectif. Dès lors qu'il est établi qu'une opération n'a pas été effectuée pour les besoins des activités taxables d'un assujetti, cette opération ne saurait être considérée comme entretenant un lien direct et immédiat avec ces activités au sens de la jurisprudence de la Cour, quand bien même cette opération serait, au regard de son contenu objectif, imposable au titre de la TVA (arrêt du 21 février 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, point 29).

38 Il en découle que, pour qu'une opération de cession d'actions puisse relever du champ d'application de la TVA, il faut que cette opération, en principe, ait sa cause exclusive directe dans l'activité économique taxable de la société mère en question ou qu'elle constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de cette activité. Tel est le cas lorsque ladite opération est effectuée en vue d'affecter le produit de cette cession directement à l'activité économique taxable de la société mère en question ou à l'activité économique exercée par le groupe dont elle est la société mère.

39 En l'occurrence, il ressort du dossier dont dispose la Cour que l'objectif de la cession d'actions en cause au principal était d'utiliser le produit de cette cession pour acquitter les dettes dues à Kaupthing Bank, la nouvelle propriétaire du groupe Arovit. Une telle cession, ainsi qu'il a été exposé au point précédent, ne saurait être considérée ni comme étant une opération ayant sa cause exclusive directe dans l'activité économique taxable de C&D Foods ni comme une opération constituant le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité économique taxable de cette société. Dans ces conditions, cette cession ne constitue pas une opération consistant à retirer des recettes ayant un caractère permanent d'activités qui excèdent le cadre de la simple vente d'actions et ne relève, par conséquent, pas du champ d'application de la TVA. Il s'ensuit que la TVA afférente aux prestations de services litigieuses n'est pas déductible.

40 Cette conclusion ne saurait être remise en question par la seule circonstance qu'une éventuelle vente d'actions d'Arovit Petfood aurait abouti à la cession des prestations de services de gestion et informatiques effectuées par C&D Foods pour cette première société. En effet, il ressort du dossier dont dispose la Cour que Kaupthing Bank envisageait, en tout état de cause, de vendre les actions d'Arovit Petfood. Ainsi, il apparaît que les dépenses relatives aux prestations de services litigieuses auraient tout de même été engagées, même si C&D Foods n'avait fourni aucune prestation de services de gestion et informatiques à Arovit Petfood. Ainsi, une éventuelle cession des prestations de services en cause au principal ne saurait trouver sa cause exclusive directe dans l'activité économique de C&D Foods.

41 Enfin, il convient également de préciser que ladite conclusion n'est pas non plus remise en question par le fait que la cession envisagée n'a pas été réalisée. En effet, dans ce contexte ce qui importe est le fait que si cette cession avait eu lieu, les dépenses relatives aux prestations de services litigieuses n'auraient, en tout état de cause, pas relevé du champ d'application de la TVA et, partant, n'auraient pas pu ouvrir droit à déduction.

42 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre aux questions posées que les articles 2, 9 ainsi que 168 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu'une opération de cession d'actions envisagée, mais non réalisée, telle que celle en cause au principal, qui ne trouve pas sa cause exclusive directe dans l'activité économique taxable de la société concernée ou qui ne constitue pas le prolongement direct, permanent et nécessaire de cette activité économique ne relève pas du champ d'application de la TVA.

Sur les dépens

43 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 (sixième chambre) dit pour droit :

Les articles 2, 9 ainsi que 168 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens qu'une opération de cession d'actions envisagée, mais non réalisée, telle que celle en cause au principal, qui ne trouve pas sa cause exclusive directe dans l'activité économique taxable de la société concernée ou qui ne constitue pas le prolongement direct, permanent et nécessaire de cette activité économique ne relève pas du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée.

Signatures