

|

61986J0165

Arrêt de la Cour (sixième chambre) du 8 mars 1988. - Société Leesportefeuille "Intiem" CV contre Secrétaire d'État aux Finances. - Demande de décision préjudicielle: Hoge Raad - Pays-Bas. - Deuxième et sixième directives TVA - Imposition de prestations fournies aux employés de l'assujetti. - Affaire 165/86.

Recueil de jurisprudence 1988 page 01471

Sommaire

Parties

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

Mots clés

++++

DISPOSITIONS FISCALES - HARMONISATION DES LEGISLATIONS - TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE - DEDUCTION DE LA TAXE PAYEE EN AMONT - BIENS UTILISES DANS LE CADRE DES ACTIVITES PROFESSIONNELLES - CONDITION - LIVRAISON DES BIENS A L' ASSUJETTI - NOTION - REMISE DIRECTE AUX EMPLOYES DE L' ENTREPRISE CONCERNEE - INCLUSION

((DIRECTIVES DU CONSEIL 67/228, ART . 11, PAR 1, SOUS A), ET 77/388, ART . 17, PAR 2, SOUS A))

Sommaire

LORSQU' UN EMPLOYEUR, ASSUJETTI AUX FINS DE LA REGLEMENTATION EN MATIERE DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE, SUITE A UN ACCORD CONCLU AVEC UN DE SES EMPLOYES ET UN AUTRE ASSUJETTI, FOURNISSEUR, FAIT LIVRER POUR SON PROPRE COMPTE DES BIENS A CET EMPLOYE QUI LES UTILISE EXCLUSIVEMENT POUR LES BESOINS DE L' ENTREPRISE DE L' EMPLOYEUR ET LORSQUE L' EMPLOYEUR RECOIT DU FOURNISSEUR, POUR CES LIVRAISONS, DES FACTURES QUI LUI IMPUTENT LA TAXE POUR LES BIENS LIVRES, LES DISPOSITIONS DE L' ARTICLE 11, PARAGRAPHE 1, SOUS A), DE LA DEUXIEME DIRECTIVE ET DE L' ARTICLE 17, PARAGRAPHE 2, SOUS A), DE LA SIXIEME DIRECTIVE EN MATIERE D' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D' AFFAIRES DOIVENT ETRE

INTERPRETEES EN CE SENS QUE CET EMPLOYEUR PEUT DEDUIRE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE A LAQUELLE IL EST ASSUJETTI LA TAXE QUI LUI EST AINSI IMPUTEE .

EN EFFET, SI LES DISPOSITIONS PRECITEES LIMITENT LE DROIT A DEDUCTION DE L' ASSUJETTI A LA TAXE DUE OU ACQUITTEE "POUR LES BIENS QUI LUI SONT ... LIVRES", ELLES NE PEUVENT PAS AVOIR POUR OBJET D' EXCLURE DU DROIT A DEDUCTION LA TAXE ACQUITTEE POUR DES BIENS QUI, BIEN QUE VENDUS A L' ASSUJETTI POUR ETRE UTILISES EXCLUSIVEMENT DANS LE CADRE DE SES ACTIVITES PROFESSIONNELLES, ONT ETE PHYSIQUEMENT REMIS A SES EMPLOYES .

Parties

DANS L' AFFAIRE 165/86,

AYANT POUR OBJET UNE DEMANDE ADRESSEE A LA COUR, EN APPLICATION DE L' ARTICLE 177 DU TRAITE CEE, PAR LA TROISIEME CHAMBRE DU HOGE RAAD DER NEDERLANDEN (COUR DE CASSATION DES PAYS-BAS) ET TENDANT A OBTENIR, DANS LE LITIGE PENDANT DEVANT CETTE JURIDICTION ENTRE

SOCIETE LEESPORTEFEUILLE "INTIEM" CV

ET

SECRETAIRE D' ETAT AUX FINANCES,

UNE DECISION A TITRE PREJUDICIEL SUR L' INTERPRETATION DE L' ARTICLE 11, PARAGRAPHE 1, SOUS A), DE LA DEUXIEME DIRECTIVE 67/228 DU CONSEIL, DU 11 AVRIL 1967, EN MATIERE D' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D' AFFAIRES - STRUCTURE ET MODALITES D' APPLICATION DU SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (JO DU 14.4.1967, P . 1303), ET DE L' ARTICLE 17, PARAGRAPHE 2, SOUS A), DE LA SIXIEME DIRECTIVE 77/388 DU CONSEIL, DU 17 MAI 1977, EN MATIERE D' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE : ASSIETTE UNIFORME (JO L 145, P . 1),

LA COUR (SIXIEME CHAMBRE),

COMPOSEE DE MM . O . DUE, PRESIDENT DE CHAMBRE, G . C . RODRIGUEZ IGLESIAS, T . KOOPMANS, K . BAHLMANN ET C . KAKOURIS, JUGES,

AVOCAT GENERAL : M . J . L . DA CRUZ VILACA

GREFFIER : M . H . A . ROEHL, ADMINISTRATEUR PRINCIPAL

CONSIDERANT LES OBSERVATIONS PRESENTEES :

- POUR LA SOCIETE LEESPORTEFEUILLE "INTIEM" CV, PARTIE DEMANDERESSE AU PRINCIPAL, PAR M . K . J . M . HOYER, EN QUALITE D' AGENT, LORS DE LA PROCEDURE ORALE,

- POUR LA COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPEENNES, PAR MM . J . F . BUHL, CONSEILLER JURIDIQUE, ET H . VAN LIER, MEMBRE DE SON SERVICE JURIDIQUE, EN QUALITE D' AGENTS, LORS DES PROCEDURES ECRITE ET ORALE,

- POUR LE GOUVERNEMENT NEERLANDAIS, PAR LE SECRETAIRE GENERAL DU MINISTERE DES AFFAIRES ETRANGERES, EN QUALITE D' AGENT, LORS DE LA PROCEDURE ECRITE,

- POUR LE GOUVERNEMENT DE LA REPUBLIQUE FEDERALE D' ALLEMAGNE, PAR MM . M . SEIDEL ET A . DITTRICH, EN QUALITE D' AGENTS, LORS DE LA PROCEDURE ECRITE,

VU LE RAPPORT D' AUDIENCE ET A LA SUITE DE LA PROCEDURE ORALE DU 30 JUIN 1987,

AYANT ENTENDU LES CONCLUSIONS DE L' AVOCAT GENERAL PRESENTEES A L' AUDIENCE DU 8 OCTOBRE 1987,

REND LE PRESENT

ARRET

Motifs de l'arrêt

1 PAR ARRET DU 2 JUILLET 1986, PARVENU A LA COUR LE 9 JUILLET SUIVANT, LE HOGE RAAD DES PAYS-BAS A POSE, EN VERTU DE L' ARTICLE 177 DU TRAITE CEE, UNE QUESTION PREJUDICIELLE RELATIVE A L' INTERPRETATION DE L' ARTICLE 11, PARAGRAPHE 1, SOUS A), DE LA DEUXIEME DIRECTIVE 67/228 DU CONSEIL, DU 11 AVRIL 1967, EN MATIERE D' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D' AFFAIRES - STRUCTURE ET MODALITES D' APPLICATION DU SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (JO P . 1303), ET DE L' ARTICLE 17, PARAGRAPHE 2, SOUS A), DE LA SIXIEME DIRECTIVE 77/388 DU CONSEIL, DU 17 MAI 1977, EN MATIERE D' HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D' AFFAIRES - SYSTEME COMMUN DE TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE : ASSIETTE UNIFORME (JO L 145, P . 1).

2 CETTE QUESTION A ETE SOULEVEE DANS LE CADRE D' UN LITIGE OPPOSANT LA SOCIETE LEESPORTEFEUILLE "INTIEM" CV (CI-APRES "INTIEM ") A L' ADMINISTRATION FISCALE NEERLANDAISE, AU SUJET DE LA DEDUCTION INTEGRALE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (CI-APRES "TVA ") SUR L' ESSENCE LIVREE AUX EMPLOYES DE LA SOCIETE INTIEM, MAIS FACTUREE A CETTE SOCIETE .

3 IL RESSORT DE L' ARRET DE RENVOI QUE INTIEM EXPLOITE UN "PORTEFEUILLE DE LECTURE" (SERVICE DE PRETS DE MAGAZINES ET DE REVUES) EN FAISANT DISTRIBUER LA LECTURE EN QUESTION AU DOMICILE DE SES CLIENTS . EN SA QUALITE D' EMPLOYEUR, ELLE PAIE A SES LIVREURS SALARIES UNE ALLOCATION POUR FRAIS DE DEPLACEMENT EN RAISON DE L' UTILISATION DE LEUR VEHICULE DANS L' EXERCICE DE LEURS ACTIVITES, ALLOCATION QUI NE COMPREND PAS LES FRAIS D' ESSENCE . EN EFFET, A LA FIN DE CHAQUE JOURNEE DE TRAVAIL, LES LIVREURS, QUI ONT FAIT REMPLIR LEUR RESERVOIR A ESSENCE A LEURS FRAIS AVANT LE COMMENCEMENT DE LEURS ACTIVITES, FONT DE NOUVEAU LE PLEIN D' ESSENCE A UNE STATION SITUEE EN FACE DE L' ETABLISSEMENT DE INTIEM AUX FRAIS DE CELLE-CI .

4 INTIEM PROCÈDE A LA DEDUCTION INTEGRALE DE LA TVA AFFERENTE A L' ESSENCE, QUI LUI EST FACTUREE PAR L' ENTREPRISE QUI EXPLOITE LA STATION D' ESSENCE .

5 L' ADMINISTRATION FISCALE NEERLANDAISE N' A PAS ACCEPTE QUE INTIEM DEDUISE LA TOTALITE DE LA TVA; ELLE A ADMIS LA DEDUCTION UNIQUEMENT A CONCURRENCE DU POURCENTAGE PREVU DE FACON FORFAITAIRE PAR ARRETE MINISTERIEL, SUR LA BASE DE LA LEGISLATION NATIONALE, POUR LES FRAIS DE DEPLACEMENT PAYES AUX EMPLOYES DES ENTREPRISES, EN CONSIDERANT QUE LES FRAIS D' ESSENCE FONT PARTIE DES "FRAIS DE DEPLACEMENT ".

6 LA THESE DE L' ADMINISTRATION FISCALE A ETE ACCEPTEE PAR LE GERECHTSHOF D' AMSTERDAM, SUITE AU RECOURS DE INTIEM . CELLE-CI S' EST ENSUITE POURVUE EN CASSATION . LE HOGE RAAD A D' ABORD REJETE LE GRIEF DE L' INTERESSEE SELON LEQUEL LE GERECHTSHOF AURAIT CONSTATE A TORT QUE LA LIVRAISON DE L' ESSENCE S' EFFECTUE DIRECTEMENT AUX EMPLOYES . IL S' EST ENSUITE DEMANDE SI LA CIRCONSTANCE QUE L' ESSENCE EST, SELON CETTE CONSTATATION, DIRECTEMENT LIVREE AUX EMPLOYES FAIT OBSTACLE A LA DEDUCTION DE LA TVA SUR CETTE ESSENCE PAR L' EMPLOYEUR .

7 ESTIMANT QUE LA REponse A CE PROBLEME DEPEND DE L' INTERPRETATION DES DISPOSITONS DES DEUXIEME ET SIXIEME DIRECTIVES, LE HOGE RAAD A SURSIS A STATUER POUR POSER A LA COUR LA QUESTION PREJUDICIELLE SUIVANTE :

"LORSQU' UN ASSUJETTI (CI-APRES 'EMPLOYEUR'), QUI, PAR SUITE D' UN ACCORD INTERVENU AVEC UN DE SES EMPLOYES ET UN AUTRE ASSUJETTI (CI-APRES 'FOURNISSEUR') FAIT LIVRER POUR SON PROPRE COMPTE DES BIENS A L' EMPLOYE EN QUESTION EN AYANT EN VUE L' UTILISATION DE CES BIENS PAR LE TRAVAILLEUR POUR LES BESOINS DE L' ENTREPRISE DE L' EMPLOYEUR, RECOIT DU FOURNISSEUR, POUR CES LIVRAISONS, DES FACTURES QUI LUI IMPUTENT LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE POUR LES BIENS LIVRES, LES DISPOSITIONS RESPECTIVES DE L' ARTICLE 11, PARAGRAPHE 1, AU DEBUT ET SOUS A), DE LA DEUXIEME DIRECTIVE ET DE L' ARTICLE 17, PARAGRAPHE 2, AU DEBUT ET SOUS A), DE LA SIXIEME DIRECTIVE IMPLIQUENT-ELLES QUE L' EMPLOYEUR PEUT OPERER LA DEDUCTION DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE QUI LUI EST AINSI IMPUTEE DE LA TAXE DONT IL EST REDEVABLE, OU BIEN LE FAIT QUE LES LIVRAISONS N' ONT PAS ETE EFFECTUEES A L' EMPLOYEUR LUI-MEME MAIS A L' EMPLOYE EN QUESTION Y FAIT-IL OBSTACLE?"

8 POUR UN PLUS AMPLE EXPOSE DES FAITS ET DU CADRE JURIDIQUE DE L' AFFAIRE AU PRINCIPAL, AINSI QUE DU DEROULEMENT DE LA PROCEDURE ET DES OBSERVATIONS PRESENTEES A LA COUR, IL EST RENVOYE AU RAPPORT D' AUDIENCE . CES ELEMENTS DU DOSSIER NE SONT REPRIS CI-DESSOUS QUE DANS LA MESURE NECESSAIRE AU RAISONNEMENT DE LA COUR .

9 IL CONVIENT DE RELEVER QUE, SELON L' ARTICLE 11, PARAGRAPHE 1, SOUS A), DE LA DEUXIEME DIRECTIVE DU CONSEIL, SUSMENTIONNEE :

"DANS LA MESURE OU LES BIENS ET SERVICES SONT UTILISES POUR LES BESOINS DE SON ENTREPRISE, L' ASSUJETTI EST AUTORISE A DEDUIRE DE LA TAXE DONT IL EST REDEVABLE :

A) LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE QUI LUI EST FACTUREE POUR LES BIENS QUI LUI SONT LIVRES ET POUR LES SERVICES QUI LUI SONT RENDUS ..."

10 L'ARTICLE 17, PARAGRAPHE 2, SOUS A), DE LA SIXIEME DIRECTIVE DU CONSEIL, PRECITEE, DISPOSE DE FACON SIMILAIRE QUE :

"DANS LA MESURE OU LES BIENS ET LES SERVICES SONT UTILISES POUR LES BESOINS DE SES OPERATIONS TAXEES, L'ASSUJETTI EST AUTORISE A DEDUIRE DE LA TAXE DONT IL EST REDEVABLE :

A) LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE DUE OU ACQUITTEE POUR LES BIENS QUI LUI SONT OU LUI SERONT LIVRES ET POUR LES SERVICES QUI LUI SONT OU LUI SERONT RENDUS PAR UN AUTRE ASSUJETTI ..."

11 IL RESSORT DE CES DISPOSITIONS QUE LA DEDUCTION DE LA TVA PAYEE EN AMONT PAR UN ASSUJETTI NE PEUT CONCERNER QUE LA TAXE DUE OU ACQUITTEE POUR LES BIENS QUI LUI ONT ETE LIVRES, ET LES SERVICES QUI LUI ONT ETE RENDUS, DANS LE CADRE DE SES ACTIVITES PROFESSIONNELLES .

12 AU VU DES FAITS DE L'ESPECE AU PRINCIPAL, TELS QU'ETABLIS PAR LA JURIDICTION NATIONALE, LE PRESENT LITIGE SOULEVE LE PROBLEME DE SAVOIR SI CETTE REGLE FAIT OBSTACLE A LA DEDUCTION DE LA TVA, LORSQUE LES BIENS ONT ETE ACHETES PAR L'ASSUJETTI ET UTILISES, APRES AVOIR ETE LIVRES A SES EMPLOYES, POUR LES BESOINS DE L'ENTREPRISE .

13 A CET EGARD, IL Y A LIEU D'OBSERVER QU'IL RESULTE DU MECANISME DE DEDUCTION TEL QU'IL EST REGLE PAR LES ARTICLES 17 A 20 DE LA SIXIEME DIRECTIVE QUE LE DROIT A DEDUCTION DE LA TVA PAYEE EN AMONT CONCERNE LES BIENS ET SERVICES AFFERENTS A L'EXERCICE DES ACTIVITES PROFESSIONNELLES PAR L'ASSUJETTI, A L'EXCLUSION, COMME L'INDIQUE L'ARTICLE 17, PARAGRAPHE 6, DE DEPENSES N'AYANT PAS UN "CARACTERE STRICTEMENT PROFESSIONNEL", TELLES NOTAMMENT LES DEPENSES DE LUXE, DE DIVERTISSEMENT OU DE REPRESENTATION .

14 IL FAUT EN CONCLURE QUE CE MECANISME DE DEDUCTION DOIT S'APPLIQUER DE TELLE FACON QUE SON CHAMP D'APPLICATION CORRESPONDE, DANS LA MESURE DU POSSIBLE, AU DOMAINE DES ACTIVITES PROFESSIONNELLES DE L'ASSUJETTI . LORSQUE, DANS UN TEL CONTEXTE, L'ARTICLE 17, PARAGRAPHE 2, DE LA SIXIEME DIRECTIVE LIMITE LE DROIT A DEDUCTION DE L'ASSUJETTI, EN CE QUI CONCERNE LA TVA AFFERENTE AUX BIENS LIVRES, A LA TAXE DUE OU ACQUITTEE "POUR LES BIENS QUI LUI SONT ... LIVRES", CETTE DISPOSITION NE PEUT PAS AVOIR POUR OBJET D'EXCLURE DU DROIT A DEDUCTION LA TVA ACQUITTEE POUR DES BIENS QUI, BIEN QUE VENDUS A L'ASSUJETTI POUR ETRE UTILISES EXCLUSIVEMENT DANS LE CADRE DE SES ACTIVITES PROFESSIONNELLES, ONT ETE PHYSIQUEMENT REMIS A SES EMPLOYES .

15 CETTE INTERPRETATION EST CONFORTEE PAR L'OBJECTIF MEME DU MECANISME DE DEDUCTION . EN EFFET, COMME LE FORMULE L'ARTICLE 2, ALINEA 2, DE LA PREMIERE DIRECTIVE 67/227 DU CONSEIL, DU 11 AVRIL 1967, EN MATIERE D'HARMONISATION DES LEGISLATIONS DES ETATS MEMBRES RELATIVES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES (JO DU 14.4.1967, P . 1301), LA TVA, CALCULEE, A CHAQUE TRANSACTION, SUR LE PRIX DU BIEN OU DU SERVICE AU TAUX APPLICABLE A CE BIEN OU A CE SERVICE, EST EXIGEE DEDUCTION FAITE DU MONTANT DE LA TVA "QUI A GREVE DIRECTEMENT LE COUT DES DIVERS ELEMENTS CONSTITUTIFS DU PRIX " .

16 IL Y A LIEU PAR CONSEQUENT DE REPONDRE A LA QUESTION POSEE PAR LE HOGE RAAD DES PAYS-BAS QUE, LORSQU'UN EMPLOYEUR, ASSUJETTI AUX FINS DE LA REGLEMENTATION EN MATIERE DE TVA, SUITE A UN ACCORD CONCLU AVEC UN DE SES EMPLOYES ET UN AUTRE ASSUJETTI, FOURNISSEUR, FAIT LIVRER POUR SON PROPRE

COMPTE DES BIENS A CET EMPLOYE QUI LES UTILISE EXCLUSIVEMENT POUR LES BESOINS DE L' ENTREPRISE DE L' EMPLOYEUR ET LORSQUE L' EMPLOYEUR RECOIT DU FOURNISSEUR, POUR CES LIVRAISONS, DES FACTURES QUI LUI IMPUTENT LA TVA POUR LES BIENS LIVRES, LES DISPOSITIONS DE L' ARTICLE 11, PARAGRAPHE 1, SOUS A), DE LA DEUXIEME DIRECTIVE ET DE L' ARTICLE 17, PARAGRAPHE 2, SOUS A), DE LA SIXIEME DIRECTIVE EN MATIERE DE TVA DOIVENT ETRE INTERPRETEES EN CE SENS QUE CET EMPLOYEUR PEUT DEDUIRE DE LA TVA A LAQUELLE IL EST ASSUJETTI LA TVA QUI LUI EST AINSI IMPUTEE .

Décisions sur les dépenses

SUR LES DEPENS

17 LES FRAIS EXPOSES PAR LE GOUVERNEMENT NEERLANDAIS, PAR LE GOUVERNEMENT ALLEMAND ET PAR LA COMMISSION DES COMMUNAUTES EUROPEENNES, QUI ONT SOUMIS DES OBSERVATIONS A LA COUR, NE PEUVENT FAIRE L' OBJET D' UN REMBOURSEMENT . LA PROCEDURE REVETANT, A L' EGARD DES PARTIES AU PRINCIPAL, LE CARACTERE D' UN INCIDENT SOULEVE DEVANT LA JURIDICTION NATIONALE, IL APPARTIENT A CELLE-CI DE STATUER SUR LES DEPENS .

Dispositif

PAR CES MOTIFS,

LA COUR (SIXIEME CHAMBRE),

STATUANT SUR LA QUESTION A ELLE SOUMISE PAR LE HOGE RAAD DES PAYS-BAS, PAR ARRET DU 2 JUILLET 1986, DIT POUR DROIT :

LORSQU' UN EMPLOYEUR, ASSUJETTI AUX FINS DE LA REGLEMENTATION EN MATIERE DE TVA, SUITE A UN ACCORD CONCLU AVEC UN DE SES EMPLOYES ET UN AUTRE ASSUJETTI, FOURNISSEUR, FAIT LIVRER POUR SON PROPRE COMPTE DES BIENS A CET EMPLOYE QUI LES UTILISE EXCLUSIVEMENT POUR LES BESOINS DE L' ENTREPRISE DE L' EMPLOYEUR ET LORSQUE L' EMPLOYEUR RECOIT DU FOURNISSEUR, POUR CES LIVRAISONS, DES FACTURES QUI LUI IMPUTENT LA TVA POUR LES BIENS LIVRES, LES DISPOSITIONS DE L' ARTICLE 11, PARAGRAPHE 1, SOUS A), DE LA DEUXIEME DIRECTIVE ET DE L' ARTICLE 17, PARAGRAPHE 2, SOUS A), DE LA SIXIEME DIRECTIVE EN MATIERE DE TVA DOIVENT ETRE INTERPRETEES EN CE SENS QUE CET EMPLOYEUR PEUT DEDUIRE DE LA TVA A LAQUELLE IL EST ASSUJETTI LA TVA QUI LUI EST AINSI IMPUTEE .