

Downloaded via the EU tax law app / web

Affaire C-40/09

Astra Zeneca UK Ltd

contre

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(demande de décision préjudicielle, introduite par

le VAT and Duties Tribunal, Manchester)

«Sixième directive TVA — Article 2, point 1 — Notion de ‘prestations de services effectuées à titre onéreux’ — Bons d’achat remis par une société à ses employés dans le cadre de la rémunération de ces derniers»

Sommaire de l'arrêt

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Opérations imposables — Prestations de services à titre onéreux

(Directive du Conseil 77/388, art. 2, point 1)

L'article 2, point 1, de la sixième directive 77/388, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, telle que modifiée par la directive 95/7, doit être interprété en ce sens que la fourniture d'un bon d'achat par une société, ayant acquis ce bon à un prix incluant la taxe sur la valeur ajoutée, à ses employés contre la renonciation, par ces derniers, à une partie de leur rémunération en espèces constitue une prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de cette disposition.

En effet, il existe un lien direct entre la fourniture desdits bons aux employés et la partie de la rémunération en espèces à laquelle ces derniers doivent renoncer en contrepartie de cette fourniture dès lors que, au lieu de percevoir l'intégralité de leur rémunération en espèces, les employés ayant choisi de recevoir de tels bons doivent renoncer à une partie de cette rémunération en échange desdits bons, cette opération se traduisant par un prélèvement spécifique sur le fonds des employés ayant effectué un tel choix. Par ailleurs, l'employeur reçoit réellement une contrepartie pour la fourniture des bons d'achat, exprimée en argent, puisque celle-ci correspond à une fraction de la rémunération en espèces de ses employés. En outre, la charge de la taxe sur la valeur ajoutée relative à la fourniture de ces bons est supportée par les employés qui reçoivent ces derniers, puisque le prélèvement auquel cette fourniture donne lieu sur la rémunération de ces employés comprend le prix des bons ainsi que l'intégralité de la taxe sur la valeur ajoutée relative à ceux-ci.

(cf. points 29-32, 35 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

29 juillet 2010 (*)

«Sixième directive TVA – Article 2, point 1 – Notion de ‘prestations de services effectuées à titre onéreux’ – Bons d’achat remis par une société à ses employés dans le cadre de la rémunération de ces derniers»

Dans l’affaire C-40/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 234 CE, introduite par le VAT and Duties Tribunal, Manchester (Royaume-Uni), par décision du 16 janvier 2009, parvenue à la Cour le 29 janvier 2009, dans la procédure

Astra Zeneca UK Ltd

contre

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, Mme R. Silva de Lapuerta (rapporteur), MM. E. Juhász, T. von Danwitz et D. Šváby, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M. N. Nanchev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 11 mars 2010,

considérant les observations présentées:

- pour Astra Zeneca UK Ltd, par M. M. Conlon, QC, et M. D. Southern, barrister, mandatés par M. G. Salmond, solicitor,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par Mme H. Walker, en qualité d’agent, assistée de M. N. Fleming, QC,
- pour le gouvernement grec, par MM. K. Georgiadis et I. Bakopoulos ainsi que par Mme V. Karra, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par M. R. Lyal et Mme M. Afonso, en qualité d’agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 22 avril 2010,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 2, point 1, 6, paragraphe 2, premier alinéa, sous b), et 17, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Astra Zeneca UK Ltd (ci-après «Astra Zeneca») aux Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ci-après les «Commissioners») au sujet de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») à laquelle cette société a été assujettie en raison de la fourniture de bons d'achat à ses employés dans le cadre de la rémunération de ces derniers.

Le cadre juridique

3 L'article 2, point 1, de la sixième directive dispose:

«Sont soumises à la [TVA]:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel».

4 L'article 4, paragraphes 1 et 2, de cette directive est libellé comme suit:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.»

5 Aux termes de l'article 5, paragraphe 1, de la même directive:

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

6 L'article 6, paragraphe 1, premier alinéa, de ladite directive énonce:

«Est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5.»

7 L'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 septies de celle-ci prévoit:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations

taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la [TVA] due ou acquittée à l'intérieur du pays pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti».

Le litige au principal et les questions préjudicielles

8 Astra Zeneca est une société qui exerce ses activités dans le secteur de l'industrie pharmaceutique.

9 Cette société propose à ses employés, qui ne sont pas assujettis à la TVA, un système de rémunération consistant en une part fixe annuelle, dénommée «fonds avantage» («Advantage Fund», ci-après le «fonds»), comprenant un montant en espèces et, le cas échéant, des avantages choisis préalablement par les employés, étant entendu que chaque avantage choisi par un employé donne lieu à un prélèvement spécifique sur le fonds de cet employé.

10 Parmi ces avantages, Astra Zeneca propose à ses employés des bons d'achat à faire valoir dans certains magasins.

11 Ces bons sont d'une valeur nominale de 10 GBP, mais ils donnent lieu à un prélèvement d'un montant inférieur (entre 9,25 GBP et 9,55 GBP) sur le fonds des employés.

12 Astra Zeneca a effectué ses déclarations de TVA en se fondant sur le principe selon lequel elle n'était pas tenue de facturer, en aval, la TVA sur la fourniture de bons d'achat à ses employés et n'était pas autorisée à déduire la TVA dont elle s'était acquittée, en amont, lors de l'achat de ces bons.

13 Toutefois, Astra Zeneca a soutenu par la suite que, le coût d'acquisition desdits bons faisant partie des frais généraux de l'entreprise, elle devrait être autorisée à déduire la TVA résultant de cette acquisition sans être tenue de facturer, en aval, la TVA sur la fourniture des bons en question à ses employés, au motif que cette fourniture n'était pas effectuée à titre onéreux.

14 Par conséquent, Astra Zeneca a, à titre conservatoire, demandé aux Commissioners le remboursement de la TVA dont elle s'est acquittée, en amont, au titre de l'acquisition des bons d'achat en cause.

15 À cet égard, les Commissioners ont, en premier lieu, décidé que Astra Zeneca n'est pas autorisée à déduire la TVA payée, en amont, lors de l'achat de ces bons, dès lors qu'elle n'utilise pas ceux-ci aux fins d'une opération taxable.

16 En second lieu, les Commissioners ont décidé que, à titre alternatif, Astra Zeneca est autorisée à déduire la TVA payée, en amont, lors de l'acquisition des bons d'achat, mais qu'elle est tenue de comptabiliser la TVA relative à la fourniture de ces bons à ses employés au motif que soit lesdits bons sont remis à titre onéreux, puisqu'un prélèvement est effectué sur le fonds des employés, soit les bons en question sont mis à la disposition des employés à des fins étrangères à l'entreprise. Dans ce dernier cas, la valeur de la prestation de services correspondant au coût relatif à la fourniture des bons d'achat, Astra Zeneca est tenue de déclarer, en aval, la TVA sur ce montant.

17 Par conséquent, les Commissioners ont refusé de faire droit à la demande de remboursement d'Astra Zeneca et ont, à titre conservatoire, émis des avis de mise en recouvrement de la TVA due en aval, dans l'hypothèse où les bons d'achat sont remis à titre onéreux par Astra Zeneca à ses employés.

18 Astra Zeneca a introduit un recours contre lesdites décisions des Commissioners devant la juridiction de renvoi.

19 C'est dans ces conditions que le VAT and Duties Tribunal, Manchester, a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Dans les circonstances de l'espèce, l'article 2, point 1, de la sixième directive [...] doit-il être interprété en ce sens que, lorsqu'un employé a le droit, en vertu des stipulations de son contrat de travail, de choisir de recevoir une partie de sa rémunération sous la forme d'un bon à valeur nominale, la fourniture de ce bon par l'employeur à l'employé constitue une prestation de services à titre onéreux?

2) Dans l'hypothèse où la première question appellerait une réponse négative, l'article 6, paragraphe 2, sous b), [de la sixième directive] doit-il être interprété en ce sens qu'il impose d'assimiler la fourniture du bon par l'employeur à l'employé conformément au contrat de travail à une prestation de services, lorsque le bon est destiné à être utilisé par l'employé à des fins privées?

3) Si la fourniture du bon n'est ni une prestation de services à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1, [de la sixième directive] ni une prestation de services en vertu de l'article 6, paragraphe 2, sous b), [de cette directive], l'article 17, paragraphe 2, [de cette même directive] doit-il être interprété en ce sens qu'il permet à l'employeur de recouvrer la [TVA] dont il s'est acquitté lors de l'achat et de la fourniture du bon à l'employé conformément au contrat de travail, lorsque le bon est destiné à être utilisé par l'employé à des fins privées?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

20 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 2, point 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la fourniture d'un bon d'achat par une société à ses employés dans le cadre de la rémunération de ces derniers constitue une prestation de services effectuée à titre onéreux.

21 À cet égard, il convient de rappeler que la sixième directive assigne un champ d'application très large à la TVA en visant, à son article 2, relatif aux opérations imposables, à côté des importations de biens, les livraisons de biens et prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays et en définissant, à son article 4, paragraphe 1, comme «assujetti» quiconque accomplit, de façon indépendante, une activité économique, quels que soient les buts et les résultats de cette activité (voir arrêts du 26 mars 1987, Commission/Pays-Bas, 235/85, Rec. p. 1471, point 6; du 12 septembre 2000, Commission/Grèce, C?260/98, Rec. p. I?6537, point 24, et du 12 novembre 2009, Commission/Espagne, C?154/08, non encore publié au Recueil, point 87).

22 La notion d'activités économiques est définie à l'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive comme englobant toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services (voir arrêts précités Commission/Pays-Bas, point 7; Commission/Grèce, point 25, et Commission/Espagne, point 88).

23 L'analyse de ces définitions met en évidence l'étendue du champ d'application couvert par la notion d'activités économiques et le caractère objectif de cette notion, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats (voir arrêts précités Commission/Pays-Bas, point 8; Commission/Grèce, point 26, et Commission/Espagne,

point 89).

24 Compte tenu de l'étendue du champ d'application de la TVA, il y a lieu de constater qu'une société telle que Astra Zeneca, en tant qu'elle fournit des bons d'achat à ses employés contre la renonciation, par ces derniers, à une partie de leur rémunération en espèces, accomplit une activité économique, au sens de la sixième directive.

25 Les bons d'achat en cause dans l'affaire au principal permettent aux employés qui les reçoivent d'acheter un bien ou un service dans des commerces déterminés, de sorte que, ainsi que le relève M. l'avocat général au point 31 de ses conclusions, ces bons leur attribuent un droit futur et indéterminé quant à son objet sur des biens ou des services.

26 Par conséquent, dans la mesure où lesdits bons ne transfèrent pas immédiatement le pouvoir de disposer d'un bien, leur fourniture ne constitue, aux fins de la TVA, non pas une «livraison d'un bien» au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, mais une «prestation de services» au sens de l'article 6, paragraphe 1, de cette directive, puisque, en vertu de cette dernière disposition, toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens dudit article 5 est considérée comme une prestation de services.

27 S'agissant de déterminer si une prestation de services telle que celle en cause dans l'affaire au principal est effectuée à titre onéreux, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, la notion de «prestations de services effectuées à titre onéreux», au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive, suppose l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue (voir arrêts du 8 mars 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec. p. 1443, point 12; du 16 octobre 1997, *Fillibeck*, C-258/95, Rec. p. I-5577, point 12; *Commission/Grèce*, précité, point 29, et *Commission/Espagne*, précité, point 92).

28 Il est également de jurisprudence constante que la base d'imposition pour la livraison d'un bien ou la prestation d'un service est constituée par la contrepartie réellement reçue à cet effet. Cette contrepartie constitue donc la valeur subjective, à savoir réellement perçue, et non une valeur estimée selon des critères objectifs. En outre, ladite contrepartie doit pouvoir être exprimée en argent (voir arrêt *Fillibeck*, précité, points 13 et 14 ainsi que jurisprudence citée).

29 Or, s'agissant de l'opération en cause dans l'affaire au principal, force est de constater qu'il existe un lien direct entre la fourniture des bons d'achat en cause par Astra Zeneca à ses employés et la partie de la rémunération en espèces à laquelle ces derniers doivent renoncer en contrepartie de cette fourniture.

30 En effet, au lieu de percevoir l'intégralité de leur rémunération en espèces, les employés d'Astra Zeneca ayant choisi de recevoir de tels bons doivent renoncer à une partie de cette rémunération en échange desdits bons, cette opération se traduisant par un prélèvement spécifique sur le fonds des employés ayant effectué un tel choix.

31 Par ailleurs, il ne saurait faire de doute que Astra Zeneca reçoit réellement une contrepartie pour la fourniture des bons d'achat en cause et que cette contrepartie est exprimée en argent, puisqu'elle correspond à une fraction de la rémunération en espèces de ses employés.

32 En outre, comme cela a été exposé lors de l'audience, la charge de la TVA relative à la fourniture de ces bons est supportée par le consommateur final des biens et/ou des services pouvant être achetés avec lesdits bons, à savoir les employés d'Astra Zeneca qui reçoivent ces derniers, puisque le prélèvement auquel cette fourniture donne lieu sur la rémunération de ces employés comprend le prix des bons en question ainsi que l'intégralité de la TVA relative à ceux-ci.

33 Dès lors, ainsi que le relève M. l'avocat général au point 45 de ses conclusions, lorsqu'un employé souhaite utiliser de tels bons, il lui suffit de remettre ceux-ci, qui incluent la TVA, au commerçant ou au prestataire de services concerné pour recevoir, en échange, les biens ou les services de son choix, étant entendu que le prix de ces biens ou de ces services, TVA comprise, a été payé par cet employé au moment où celui-ci a choisi de recevoir les bons d'achat en cause contre la renonciation à une partie de sa rémunération et que ce n'est qu'au moment de l'utilisation de ces bons par ledit employé que ce commerçant ou ce prestataire de services versera au fisc la TVA relative auxdits biens ou services.

34 Dans ces conditions, l'opération en cause dans l'affaire au principal constitue une prestation de services effectuée à titre onéreux, au sens de l'article 2, point 1, de la sixième directive.

35 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 2, point 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la fourniture d'un bon d'achat par une société, ayant acquis ce bon à un prix incluant la TVA, à ses employés contre la renonciation, par ces derniers, à une partie de leur rémunération en espèces constitue une prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de cette disposition.

Sur les deuxième et troisième questions

36 Compte tenu de la réponse donnée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre aux deuxième et troisième questions.

Sur les dépens

37 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

L'article 2, point 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, doit être interprété en ce sens que la fourniture d'un bon d'achat par une société, ayant acquis ce bon à un prix incluant la taxe sur la valeur ajoutée, à ses employés contre la renonciation, par ces derniers, à une partie de leur rémunération en espèces constitue une prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de cette disposition.

Signatures

* Langue de procédure: l'anglais.