

Affaire C-288/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

9 avril 2019

Jurisdiction de renvoi :

Finanzgericht des Saarlandes (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

18 mars 2019

Partie requérante :

QM

Partie défenderesse :

Finanzamt Saarbrücken

[OMISSIS]

FINANZGERICHT DES SAARLANDES

ORDONNANCE

Dans le litige

QM

– demanderesse –

[OMISSIS]

contre

Finanzamt Saarbrücken, [OMISSIS]

– défendeur –

portant sur la taxe sur le chiffre d'affaires 2013 et 2014

la première chambre du Finanzgericht des Saarlandes [OMISSIS]

a décidé le 18 mars 2019 :

La question suivante est posée à titre préjudiciel à la Cour de l'Union européenne :

L'article 56, paragraphe 2, de la [directive relative au système commun de TVA, ci-après la « directive SCTVA »] doit-il être interprété en ce sens qu'il faut aussi entendre par « location [...] d'un moyen de transport [...] à une personne non assujettie » le prêt d'un véhicule affecté à l'entreprise d'un assujetti (véhicule de société) [Or. 2] à son personnel lorsque celui-ci ne fournit pas pour cela une contrepartie ne consistant pas (en partie) en sa prestation de travail, c'est-à-dire que le personnel n'effectue aucun paiement, qu'il ne consacre aucune partie de sa rémunération en espèces à cela et qu'il ne choisit pas non plus entre différents avantages offerts par l'assujetti conformément à un accord entre les parties en vertu duquel le droit d'utiliser le véhicule de société implique renonciation à d'autres avantages ?

La procédure est suspendue jusqu'à la décision de la Cour de justice de l'Union européenne.

Cette ordonnance n'est pas susceptible de recours [Or. 3]

Motifs

1 I. Faits de l'affaire au principal

La demanderesse est une société anonyme de droit luxembourgeois dont le siège est à ... au Grand-Duché du Luxembourg. Elle prête à deux collaborateurs de son entreprise, qui exercent leurs activités au Luxembourg et qui ont leur domicile en Allemagne, deux véhicules de société faisant partie des actifs de l'entreprise et ce également à des fins privées. Au cours des années litigieuses, elle a retenu sur le salaire d'un de ces deux collaborateurs une participation aux frais de la voiture de fonction qui lui est prêtée (5 688 euros par an). La demanderesse est enregistrée au Luxembourg aux fins de la « procédure simplifiée d'imposition » dans le cadre de laquelle il n'est pas possible de faire valoir la taxe payée en amont. En conséquence, elle n'a pas fait valoir la taxe en amont afférente aux frais relatifs à ces deux voitures de fonction ; en contrepartie, du fait de la procédure simplifiée d'imposition, le prêt de véhicules aux salariés n'a pas non plus été imposé au Luxembourg.

- 2 En novembre 2014, en raison du prêt de véhicules, la demanderesse s'est enregistrée en Allemagne, aux fins de la taxe sur le chiffre d'affaires, auprès du défendeur qui est compétent en matière d'imposition en Allemagne des entreprises établies au Luxembourg. Dans ses déclarations au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires pour les années litigieuses reçues par le défendeur le 27 juillet 2015, la

demanderesse a déclaré pour ce prêt de véhicules à compter de 2013, d'autres prestations imposables à 19 % à hauteur de 7 904 euros (2013) et 20 767 euros (2014) ainsi que la taxe sur le chiffre d'affaires y afférente ce qui a été accepté par le défendeur. Le 30 juillet 2015, la demanderesse a présenté une réclamation contre les avis d'imposition au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires relatifs à ces deux années que le défendeur a rejeté par **[Or. 4]** une décision globale en date du 2 mai 2016 en tant que mal fondée.

- 3 Le 2 juin 2016, la demanderesse a exercé un recours par lequel elle demande de fixer la taxe sur le chiffre d'affaires au titre des années 2013 et 2014 à zéro euros.
- 4 Elle estime que les conditions d'une imposition en Allemagne, au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires, du prêt des voitures de fonction ne seraient pas réunies.

Selon elle, le prêt des voitures de fonction n'interviendrait pas à titre onéreux au sens des exigences du droit de l'Union étant donné que le personnel n'effectuerait ni un paiement, ni ne dépenserait une partie de sa rémunération en espèces, pas plus qu'il n'aurait à choisir entre différents avantages offerts par l'employeur conformément à un accord entre les parties en vertu duquel le droit d'utiliser ces biens implique renonciation à d'autres avantages. Le seul fait que l'employé exerce ses activités pour le compte de l'employeur et que, du point de vue de l'impôt sur les bénéfices, l'utilisation serait imposable comme un revenu ne constituerait pas une utilisation à titre onéreux.

Pour autant que, en ce qui concerne un des deux employés de la demanderesse, une participation aux frais interviendrait au moyen d'une retenue sur salaire, il faudrait partir d'une prestation à titre onéreux (seulement) partielle. La taxe sur le chiffre d'affaires ne serait due que sur la contrepartie partielle ; il n'y aurait pas lieu à une évaluation reposant sur une base d'imposition minimale.

Il ne saurait non plus être parti d'une prestation de location. En vertu de la jurisprudence actuelle de la Cour, la mise à disposition d'un actif de l'entreprise à des fins privées, sans que le bénéficiaire n'ait à payer un loyer en argent, ne pourrait être qualifiée de location exonérée mais, **[Or. 5]** devrait être qualifiée de « valeur remise à titre gratuit » [« unentgeltliche Wertabgabe »] * conformément à l'article 26, paragraphe 1, sous a), de la directive SCTVA. Sur le plan du droit civil aussi, le prêt d'un véhicule de société devrait s'apprécier à l'aune du droit du travail, et non de la législation en matière de baux, car il aurait le caractère d'une rémunération, aurait un lien synallagmatique avec la relation de travail et serait conditionné par le maintien de celle-ci. En vertu de la jurisprudence du BFH

* Ndt : Il s'agit d'une notion propre au droit fiscal allemand recouvrant des opérations déterminées dans lesquelles, certes, il n'existe pas de livraisons ou autres prestations à titre onéreux, mais pour lesquelles la taxe sur le chiffre d'affaires doit malgré tout être levée afin d'éviter des manipulations au détriment des recettes fiscales. C'est la raison pour laquelle une « unentgeltliche Wertabgabe » est fictivement assimilée à une livraison/prestation à titre onéreux et qu'à titre de compensation, le calcul de l'impôt s'effectue sur une base d'imposition minimale.

[Bundesfinanzhof] , le prêt d'une voiture de fonction serait un élément indissociable de la rémunération des cadres dirigeants. De son côté, le défendeur se prévaut, en ce qui concerne le caractère onéreux, de deux lettres du BMF [Bundesministerium für Finanzen] des 27 août 2004 et 5 juin 2014 selon lesquelles l'appréciation au regard de l'impôt sur le revenu de la mise à disposition d'une voiture de fonction permettrait d'en déduire un caractère onéreux au sens de la taxe sur le chiffre d'affaires. Selon la demanderesse, la position quasi unanime du comité de la TVA dans ses lignes directrices issues de sa 101^{ème} réunion du 20 octobre 2014 s'y opposerait.

L'imposition en Allemagne serait également injustifiée eu égard à ce que l'administration fiscale luxembourgeoise qualifierait la même situation de fait de « valeur remise à titre gratuit » et l'imposerait en principe. Ce serait uniquement parce que la demanderesse serait inscrite au Luxembourg aux fins de la procédure simplifiée d'imposition qu'il ne serait pas possible de faire valoir la taxe payée en amont afférente aux dépenses liées aux véhicules et que la « valeur remise à titre gratuit » ne serait pas imposée. Cela serait comparable au régime des petites entreprises de l'article 19, paragraphe 1, UStG [Umsatzsteuergesetz, loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires]. Si la demanderesse était établie en tant que petite entreprise en Allemagne, il ne serait pas perçu de taxe sur le chiffre d'affaires sur les opérations litigieuses en l'espèce en vertu de l'article 19, paragraphe 1, UStG.

5 Le défendeur conclut au rejet du recours en tant que non fondé.

Il le motive par le fait que le prêt des véhicules de fonction à des salariés devrait être qualifié de prestation de services à titre onéreux sous la forme d'une location de longue durée d'un moyen de transport. Selon [Or. 6] les instructions données par le Bundesministeriums der Finanzen dans sa décision relative à l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires et les lettres pertinentes du BMF, le prêt par un entrepreneur à son personnel d'un véhicule pour un usage privé devrait être qualifié d'autre prestation à titre onéreux et, à cet égard, la contrepartie consisterait généralement en la partie de la prestation de travail que le salarié fournirait pour l'utilisation privée du véhicule. Cela s'appliquerait toujours lorsque, comme en l'espèce, le véhicule est prêté au salarié pour une certaine durée et pas seulement occasionnellement pour un usage privé. Contrairement à ce que pense la demanderesse, les lignes directrices du comité de la TVA du 20 octobre 2014 le confirmeraient. En effet, selon ces lignes directrices, il importerait peu que la prestation intervienne à titre onéreux ou à titre gratuit. Le fait que le Grand-Duché du Luxembourg n'ait pas approuvé les lignes directrices adoptées, qu'il partirait d'une prestation à titre gratuit en présence d'un prêt de véhicule et que, conformément à une disposition comparable à l'article 3f UStG, il l'imposerait au lieu de l'entrepreneur prestataire, et donc au Luxembourg, irait à l'encontre de l'opinion majoritaire au sein du comité de la TVA [OMISSIS].

II.

- 6 Par application par analogie de l'article 74 FGO [Finanzgerichtsordnung, code des juridictions fiscales], la chambre sursoit à statuer et, en vertu de l'article 267, deuxième alinéa, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), saisit à titre préjudiciel la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour ») de la question posée dans le dispositif.

1. Fondements juridiques

a) Dispositions nationales [Or. 7]

- 7 Les dispositions qui s'appliquent pour apprécier le litige sont les dispositions suivantes de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires [Umsatzsteuergesetz, UStG] telle que modifiée par la loi de transposition de la directive sur l'assistance mutuelle et de modification de dispositions fiscales [Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRL-UmsG] du 26 juin 2013 (BGBl. I 2013, p. 1809) :
- 8 Loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires
- Article 1 Opérations imposables
- (1) Sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires les opérations suivantes :
1. les livraisons et autres prestations qu'un entrepreneur, dans le cadre de son entreprise, effectue à titre onéreux sur le territoire national. [...]
- 9 Article 3 Livraison, autre prestation
- [...]
- (9a) Sont assimilées aux autres prestations à titre onéreux :
1. l'utilisation par un entrepreneur d'un bien affecté à l'entreprise, ayant donné droit à une déduction totale ou partielle de la taxe payée en amont, pour des fins étrangères à l'entreprise ou pour les besoins privés de son personnel, pour autant qu'il ne s'agisse pas de petites attentions [à l'égard de celui-ci] ; [...]
 2. la fourniture à titre gratuit par l'entrepreneur d'une autre prestation pour des fins étrangères à l'entreprise ou pour les besoins privés de son personnel, pour autant qu'il ne s'agisse pas de petites attentions [à l'égard de celui-ci].
- 10 La détermination du lieu d'une autre prestation est régie comme suit :
- Article 3a UStG Lieu de l'autre prestation

- (1) Sous réserve des paragraphes 2 à 8 et des articles 3b, 3^e et 3f, une autre prestation est exécutée au **[Or. 8]** lieu où l'entrepreneur exploite son entreprise. Si l'autre prestation est exécutée par des établissements, le lieu de ceux-ci est réputé être le lieu de l'autre prestation.
- (2) Sous réserve des paragraphes 3 à 8 et des articles 3b, 3^e et 3f, une autre prestation qui est exécutée au profit d'un entrepreneur pour les besoins de son entreprise est exécutée au lieu où son bénéficiaire exploite son entreprise. Si l'autre prestation est exécutée au profit d'un établissement d'un entrepreneur, c'est en revanche le lieu de l'établissement qui est déterminant. Les phrases 1 et 2 s'appliquent mutatis mutandis en cas d'une autre prestation au profit d'une personne morale exerçant exclusivement des activités non entrepreneuriales à qui un numéro d'identification aux fins de la taxe sur le chiffre d'affaires a été attribué et en cas d'une autre prestation au profit d'une personne morale exerçant des activités tant entrepreneuriales que non entrepreneuriales ; cela ne s'applique pas à d'autres prestations qui sont exclusivement destinées aux besoins privés du personnel ou d'un associé.
- (3) Par dérogation aux paragraphes 1 et 2, avec effet au 30 juin 2013 :

[...]

2. La location de courte durée d'un moyen de transport est exécutée au lieu où ce moyen de transport est effectivement mis à la disposition du bénéficiaire. Est réputée de courte durée au sens de la première phrase une location portant sur une période ininterrompue

- a) ne dépassant pas 90 jours en ce qui concerne les moyens de transport maritime,
- b) ne dépassant pas 30 jours en ce qui concerne les autres moyens de transport. **[Or. 9]**

La location, ne pouvant être considérée comme de courte durée au sens de la deuxième phrase, d'un moyen de transport à un bénéficiaire, qui n'est ni un entrepreneur pour l'entreprise duquel la prestation est acquise ni une personne morale exerçant une activité non entrepreneuriale à laquelle a été attribué un numéro d'identification aux fins de la taxe sur le chiffre d'affaires, est exécutée au lieu où le bénéficiaire a son domicile ou son siège.

- 11 Article 3f Lieu des livraisons à titre gratuit et des autres prestations Les livraisons au sens de l'article 3, paragraphe 1b, et les autres prestations au sens de l'article 3, paragraphe 9a sont exécutées au lieu où l'entrepreneur exploite son entreprise. Si ces prestations sont exécutées par un établissement, celui-ci est réputé être le lieu des prestations.

b) Droit de l'Union

12 En droit de l'Union, les dispositions suivantes 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 SCTVA » [OMISSIS]) tel que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 [OMISSIS] revêtent une importance :

13 Article 2

(1) Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

c) Les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le [Or. 10] territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ; [...]

14 Article 24

(1) Est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens. [...]

15 Article 26

(1) Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux les opérations suivantes :

a) l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA ;

b) la prestation de services à titre gratuit effectuée par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise.

(2) Les États membres peuvent déroger aux dispositions du paragraphe 1 à condition que cette dérogation ne conduise pas à des distorsions de concurrence.

16 Article 45

Le lieu des prestations de services fournies à une personne non assujettie est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique. [...]

17 Article 56

- (1) Le lieu des prestations de location de courte durée d'un moyen de transport est l'endroit où le moyen de transport **[Or. 11]** est effectivement mis à la disposition du preneur.
- (2) Le lieu des prestations de services de location, autre que la location de courte durée, d'un moyen de transport fournies à une personne non assujettie est l'endroit où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle. [...]
- (3) Aux fins des paragraphes 1 et 2, on entend par « courte durée » la possession ou l'utilisation continue du moyen de transport pendant une période ne dépassant pas trente jours, et, dans le cas d'un moyen de transport maritime, pendant une période ne dépassant pas quatre-vingt-dix jours.

2. Pertinence à l'égard de la solution du litige

- 18 La décision sur le litige dépend de la manière dont il convient d'interpréter l'article 56, paragraphe 2, de la directive SCTVA. En effet, dès lors qu'il convient en ce sens d'entendre aussi par « location d'un moyen de transport » le prêt d'un véhicule affecté à l'entreprise d'un assujetti (véhicule de société) au personnel de cette entreprise sans que ce dernier ne fournisse pour cela une contrepartie qui ne consiste pas (partiellement) en sa prestation de travail, en cas d'une location non de courte durée (en l'espèce, il est évident qu'une location de courte durée ne peut être retenue), le lieu de la prestation se détermine par rapport au domicile du personnel qui, en l'espèce, se situe en République fédérale d'Allemagne.
- 19 Si, par contre, le prêt d'une voiture de société tel que celui sur lequel repose le litige ne peut pas être considéré comme une location d'un moyen de transport au sens de l'article 56, paragraphe 2, de la directive SCTVA, en vertu du droit de l'Union en vigueur, il serait, soit en tant que prestation de services à titre onéreux fournie à non assujetti au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive SCTVA, soit en tant que prestation assimilée à une prestation à titre onéreux conformément à **[Or. 12]** l'article 26, paragraphe 1, sous a), de la directive SCTVA, exécuté en vertu de l'article 45 de la directive SCTVA à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique, donc, en l'occurrence, au Luxembourg, de sorte qu'il n'y aurait alors pas lieu pour le défendeur de l'imposer.
- 20 En ce qui concerne la question du traitement uniforme du lieu des prestations de services consistant en l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de son personnel (et par conséquent également le prêt d'une voiture de société), une réunion du comité de la TVA s'est tenue en dernier lieu le 20 octobre 2014 (101^{ème} réunion) à l'issue de laquelle des lignes directrices ont été adoptées à ce sujet [Lignes directrices découlant de la 101^{ème} réunion du 20 octobre 2014,

document H – taxud.c.1(2015)721834-832] * qui ne sont pas comprises uniformément par les États membres, en particulier pas par le Grand-Duché de Luxembourg et la République fédérale d'Allemagne ; contrairement à l'Allemagne [OMISSIS], le Luxembourg ne voit pas dans un prêt de véhicule tel que celui sur lequel repose le litige une prestation de location à titre onéreux, mais y voit une prestation de services assimilée à une prestation à titre onéreux en vertu de l'article 36, paragraphe 1, sous a), de la directive SCTVA dont le lieu s'apprécie, en vertu de l'article 45 de la directive SCTVA, par rapport au siège du prestataire (Luxembourg).

- 21 Le fait que, en vertu de la jurisprudence de la Cour, c'est à la juridiction de renvoi de vérifier s'il peut être parti dans une situation déterminée de ce qu'il existe une prestation de location (voir arrêt du 29 mars 2012, C-436/10, EU:C:2012:185, relatif à la question de savoir s'il y a location d'un bien immeuble au sens de l'article 13, B, sous b), de la directive SCTVA rendu après avoir statué sur des principes [Or. 13] essentiels à ce sujet dans l'affaire Seeling, arrêt du 8 mai 2003, C-269/00, EU:C:2003:254) ne fait pas obstacle en l'espèce au caractère pertinent à l'égard de la solution du litige, étant donné qu'il n'existe pas encore de décision de la Cour sur la question de la prestation de location visée à l'article 56 de la directive SCTVA et, étant donné de surcroît qu'il convient de clarifier la question de savoir si cette disposition couvre également les prestations de services à titre gratuit qui sont assimilées à des prestations à titre onéreux.
- 22 Tant que l'interprétation par les États membres (en l'occurrence l'Allemagne et le Luxembourg) de l'article 56, paragraphe 2, de la directive SCTVA ne sera pas uniforme, cela peut aboutir à une double imposition d'une même opération dans les deux États. Le fait que tel n'est pas le cas en l'espèce étant donné que la demanderesse est traitée au Luxembourg comme une petite entreprise ne s'oppose pas à la nécessité d'une clarification en raison des positions juridiques divergentes des pays ; en effet, la parfaite neutralité de la TVA pour les entrepreneurs que, en vertu de la jurisprudence de la Cour, le système de TVA cherche à garantir (voir arrêt du 12 février 2009, C-515/07, Vereniging Noordelijke, EU:C:2009:88) ne devrait plus exister lorsque les opérations en aval sont imposées dans un État membre mais que les taxes payées en amont afférentes à ces opérations ne peuvent être (intégralement) déduites ni dans cet État ni dans un autre État.

3. Appréciation juridique de la chambre

- 23 La chambre estime qu'il convient de répondre par la négative à la question préjudicielle. [Or. 14]

* Ndt : Une version française de ce document est consultable à l'adresse https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.

3.1. En Allemagne, l'imposition au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires du prêt d'une voiture de société ne peut intervenir qu'en vertu de l'article 3a, paragraphe 3, point 2, troisième phrase, de l'UStG tel que modifié par la loi de transposition de la directive sur l'assistance mutuelle du 26 juin 2013 [OMISSIS]. En introduisant cette disposition, le législateur allemand a transposé en droit national, avec effet au 30 juin 2013, l'article 56, paragraphe 2, de la directive SCTVA modifié avec effet au 1^{er} janvier 2013 dont le libellé est presque identique. Selon cette disposition, la prestation de location d'un moyen de transport est fournie au lieu où le bénéficiaire, qui n'est ni un entrepreneur ni une personne morale à laquelle a été attribuée un numéro d'identification aux fins de la taxe sur le chiffre d'affaires, a son domicile. Dans le cas litigieux en l'espèce, les conditions de cette disposition relatives au bénéficiaire sont toutes réunies étant donné que le personnel de la demanderesse est constitué par des non entrepreneurs qui habitent en Allemagne. Il n'est également pas litigieux que les véhicules prêtés constituent des moyens de transport (voir article 38, paragraphe 2, sous a), du règlement d'exécution [UE] n° 282/2011).

- 24 **3.2.** Selon la chambre, en vertu de l'article 56 de la directive SCTVA et de l'article 3a, paragraphe 3, point 2, troisième phrase, de l'UStG qui lui correspond, le lieu de la prestation ne peut être situé en Allemagne que s'il s'agit d'une prestation de location à titre onéreux. C'est ce sur quoi portent les doutes.
- 25 **3.2.1.** Afin de pouvoir retenir l'existence d'une prestation de services telle qu'une prestation de location, la loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (tout comme l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive SCTVA) exige en premier lieu une prestation à titre onéreux au sens de l'article 1, paragraphe 1, point 1, UStG. En effet, pour ce qui est des prestations à titre gratuit présentant une pertinence à l'égard de la taxe sur le chiffre d'affaires, il existe des dispositions spéciales en vertu desquelles ces prestations à titre gratuit sont assimilées à d'autres prestations **[Or. 15]** à titre onéreux, notamment l'utilisation par un entrepreneur d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de son personnel (article 3, paragraphe 9a, point 1, UStG) ou la fourniture à titre gratuit d'une autre prestation pour les besoins privés du personnel pour autant qu'il ne s'agisse pas de petites attentions [à l'égard de celui-ci] (article 3, paragraphe 9a, point 2, UStG). Il existe à l'article 3f UStG, pour ces prestations à titre gratuit, une règle spéciale de détermination du lieu de la prestation en vertu de laquelle c'est au siège du prestataire qu'est fixé le lieu de la prestation. Il s'ensuit que, dès lors que l'on postule une prestation à titre gratuit, il n'y a pas imposition en Allemagne sur le fondement des dispositions nationales.
- 26 Pour pouvoir postuler une prestation à titre onéreux, il faudrait dans le cas litigieux en l'espèce que le personnel ait payé une contrepartie pour le prêt du véhicule. C'est ce dont doute la chambre en ce qui concerne le collaborateur de la demanderesse qui ne verse pas séparément un dédommagement détaché de son revenu du travail.

- 27 En règle générale, l'administration fiscale allemande qualifie le prêt d'un véhicule de société par un entrepreneur à son personnel pour son usage privé de location de longue durée d'un moyen de transport et voit une contrepartie dans la prestation de travail partielle fournie par le collaborateur pour l'utilisation privée [OMISSIS]. Cela repose aussi sur l'idée que le prêt d'un véhicule à des fins privées est un « avantage en nature » qui, chez le salarié, en tant que salaire (et donc en tant que la partie de sa rémunération pour le travail fourni) est en principe soumis à l'impôt sur le [Or. 16] revenu [OMISSIS].
- 28 Néanmoins, au vu de la jurisprudence de la Cour, il ne devrait pas exister de prestation à titre onéreux. Dans la décision rendue dans les affaires *Medicom* et *Maison Patrice Alard* (arrêt du 18 juillet 2013, C-210/11, C-211/11, EU:C:2013:479) la Cour a exposé, en ce qui concerne la notion de prestation de services à titre onéreux, que celle-ci suppose l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contrevaletur reçue, l'absence d'un tel paiement [OMISSIS] ne pouvant être compensée par la circonstance que, au titre de l'impôt sur le revenu, cette utilisation privative d'un bien affecté à l'entreprise [OMISSIS] est considérée comme constituant un avantage en nature quantifiable et donc, en quelque sorte, comme une fraction de la rémunération à laquelle le bénéficiaire aurait renoncé en contrepartie de la mise à disposition du bien en question.
- 29 Toutefois, il en va différemment lorsque les collaborateurs se voient déduire de leur salaire un montant correspondant à la valeur de la mise à disposition du bien ou lorsqu'il est certain qu'une partie du travail accompli par le collaborateur peut être considérée comme une contrepartie de la mise à disposition du bien (voir aussi arrêt du 16 octobre 1997, *Fillibeck*, C-258/95, EU:C:1997:491). Ainsi, par exemple dans l'affaire *Astra Zeneca UK* (arrêt du 29 juillet 2010, C-40/09, EU:C:2010:450 [OMISSIS]), la Cour a vu une contrepartie dans une partie de la prestation de travail. [Or. 17]
- 30 L'administration fiscale allemande voit normalement dans la prestation de travail du personnel une contrepartie* du prêt du véhicule pour des trajets privés lorsque celle-ci est prévue dans le contrat de travail ou lorsqu'elle repose sur des accords oraux ou sur d'autres circonstances de la relation de travail (par exemple, la pratique effectivement suivie au sein de l'entreprise) pour autant que le véhicule soit prêté pour une certaine durée, et pas seulement occasionnellement, pour un usage privé. Le BFH s'y est en substance rallié [OMISSIS]. À cet égard, l'administration fiscale allemande s'appuie désormais aussi sur les lignes directrices (quoique non contraignantes) du comité de la TVA (Lignes directrices découlant de la 101ème réunion du 20 octobre 2014, document H – taxud.c.1[2016]1136484-832 REV). Il y est énoncé au point 4.1 :

* Ndt : Dans l'original figure « *Gegenleistung* (*Entgelt*) » ; en allemand le terme « *Entgelt* » peut avoir plusieurs significations, dont celle de contrepartie, et notamment être un synonyme de « *Gegenleistung* » (contrepartie). Dans le contexte, il semblerait que la mention entre parenthèses de « *Entgelt* » vise uniquement à préciser que « *Gegenleistung* » et « *Entgelt* » sont des synonymes.

- 31 « Le comité de la TVA convient à la grande majorité que l'utilisation d'un bien affecté à une entreprise pour les besoins privés du personnel de cette dernière doit être considérée comme une prestation de services effectuée à titre onéreux et soumise à la TVA en vertu de l'article 2, paragraphe 1, point c), de la directive TVA, si, pour pouvoir bénéficier de cette utilisation, le membre du personnel doit :
- a) effectuer un paiement ; ou
 - b) renoncer à une partie de sa rémunération en espèces ; ou
 - c) choisir entre différents avantages offerts par l'employeur, conformément à un accord entre les parties en vertu duquel le droit d'utiliser ce bien implique renonciation à d'autres avantages.

Le comité de la TVA convient presque à l'unanimité que ni le fait que le salarié fournisse un travail à l'employeur, ni le fait que l'utilisation soit considérée comme **[Or. 18]** un revenu pour le salarié selon la législation nationale relative à l'impôt sur le revenu ne signifie que l'utilisation soit effectuée à titre onéreux.

Lorsque, dans le cas de moyens de transport faisant partie des biens affectés à une entreprise, il est fait usage desdits moyens de transport à titre onéreux par le personnel de cette entreprise, le comité de la TVA convient à la grande majorité que cette utilisation doit être considérée comme une location de moyens de transport dont le lieu de prestation est régi par l'article 56 de la directive TVA ».

- 32 Dès lors que, au titre de la mise à disposition du véhicule, le collaborateur n'effectue pas un paiement, ne renonce pas à une partie de sa rémunération en espèces et qu'il n'existe pas non plus une convention avec droit de choisir entre différents avantages, il ne devrait pas pouvoir être parti de ce qu'il existe dans l'affaire au principal une prestation à titre onéreux. Un doute quant au caractère onéreux pourrait également résulter de ce que la contrepartie, qui en vertu de la législation allemande en matière d'impôt sur le revenu, est en règle générale déterminée forfaitairement **[OMISSIS]**, ne devrait pas être un loyer concrètement convenu au sens de la jurisprudence de la Cour.
- 33 Le fait que la décision rendue par la Cour dans les affaires *Medicom* et *Maison Patrice Alard* (arrêt du 18 juillet 2013 C-210/11, C-211/11, EU:C:2013:479) porte sur la question de l'exonération d'opérations de location de biens immeubles et donc sur une exception à l'imposition et non sur le caractère imposable d'opérations ne s'oppose à son application au présent litige ; en effet, la question de savoir s'il existe ou non une contrepartie devrait devoir être réglée de manière uniforme.
- 34 **3.2.2.** Or, même si l'on écarte l'existence d'une prestation à titre onéreux, il continue à se poser la question de savoir si néanmoins, dans l'affaire au principal, le lieu du prêt des voitures de société **[Or. 19]** se situe en Allemagne. À cet égard, le défendeur invoque l'article 56, paragraphe 2, de la directive SCTVA et argue de

ce qu'il importerait peu qu'il s'agisse d'une prestation à titre onéreux ou à titre gratuit dès lors qu'il conviendrait de retenir l'existence d'une prestation de location. Dans l'hypothèse où, en vertu de l'article 56, paragraphe 2, de la directive SCTVA, une location couvrirait uniformément tant les prestations à titre onéreux que les cas d'un prêt à titre gratuit – telle qu'une prestation prenant la forme de l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise qui est assimilée à une prestation à titre onéreux en vertu de l'article 26, paragraphe 1, sous a), de la directive SCTVA –, en l'espèce, le lieu de la prestation se situerait également en Allemagne. Au soutien de sa position, l'administration fiscale allemande se réfère une fois encore aux lignes directrices (Lignes directrices découlant de la 101^{ème} réunion du 20 octobre 2014, document H – taxud.c.1[2016]1136484-832 REV). Il y est énoncé au point 3 :

- 35 « Le comité de la TVA convient à la grande majorité qu'en ce qui concerne le lieu des prestations de services consistant en l'utilisation de biens, la règle à appliquer est la même, que le service soit fourni à titre onéreux ou taxé conformément à l'article 26, paragraphe 1, point a), de la directive TVA ».
- 36 Il est douteux que cela s'applique également aux prestations de location de moyens de transport. En ce qui concerne les prestations à titre gratuit sous la forme de l'utilisation de biens de l'entreprise à des fins privées assimilées à une prestation (de services) à titre onéreux en vertu de l'article 26, paragraphe 1, de la directive SCTVA, cette directive ne prévoit aucune règle spéciale de détermination du lieu d'imposition qui corresponde à l'article 3f UStG introduit par le législateur allemand **[Or. 20]** [OMISSIS], de sorte qu'il n'est pas nécessairement impératif d'opérer une distinction lors de la détermination du lieu ; néanmoins, cela exclut un type particulier de prestations de services prenant la forme d'une location de moyens de transport car c'est l'article 56 de la directive SCTVA qui s'applique à elles. Ce n'est qu'à l'égard des prestations de tels services pour lesquelles il n'existe pas de règle spéciale de détermination de leur lieu, telle que par exemple l'article 56 de la directive SCTVA, que les lignes directrices, selon lesquelles les cas de prestations à titre onéreux et ceux des prestations assimilées à des prestations à titre onéreux en vertu de l'article 26 de la directive SCTVA doivent être traités de manière uniforme, seraient compréhensibles.
- 37 Le comité de la TVA semble lui aussi en principe considérer le prêt d'une voiture de société au personnel comme une « autre prestation de services » et paraît partir du principe que la location d'un moyen de transport présuppose un caractère onéreux. En effet, il est énoncé ensuite au point 3 des lignes directrices découlant de la 101^{ème} réunion du 20 octobre 2014, document H – taxud.c.1[2016]1136484-832 REV :

« En cas d'utilisation d'un moyen de transport affecté à une entreprise par le personnel de cette dernière et lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction totale ou partielle de la TVA, le comité de la TVA estime à la grande majorité que le lieu de la prestation de services est déterminé conformément à l'article 45 de la

directive TVA, sauf lorsque cette utilisation peut être considérée comme une location auquel cas le lieu de prestation est déterminé conformément à l'article 56 de la directive TVA »

38 Et au point 4.1 in fine, il est énoncé :

« Lorsque, dans le cas de moyens de transport faisant partie des biens affectés à une entreprise, **[Or. 21]** il est fait usage desdits moyens de transport à titre onéreux par le personnel de cette entreprise, le comité de la TVA convient à la grande majorité que cette utilisation doit être considérée comme une location de moyens de transport dont le lieu de prestation est régi par l'article 56 de la directive TVA ».

39 Dans ce contexte, et également selon la perception de la chambre, de nombreux éléments plaident en ce sens que seule une prestation à titre onéreux peut être considérée comme une prestation de location au sens de l'article 56, paragraphe 2, de la directive SCTVA, ce qui, en l'espèce, au vu de ce qui a été exposé ci-dessus, devrait déjà faire défaut ; il s'ensuit que l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés du personnel qui n'intervient pas à titre onéreux ne devrait pas pouvoir être assimilée à une prestation de location.

40 **3.2.3.** Les aspects suivants plaident eux aussi à l'encontre de ce que le prêt de véhicules de société d'une manière telle que celle sur laquelle repose le litige puisse être qualifié de prestation de location au sens de l'article 56, paragraphe 2, de la directive SCTVA :

41 En effet, en vertu de la jurisprudence de la Cour, il est nécessaire pour qu'il existe une prestation de location que l'ensemble des conditions caractérisant l'opération soient réunies (arrêts du 18 juillet 2013, *Medicom et Maison Patrice Alard*, C-210/11, C-211/11, EU:C:2013:479, et du 29 mars 2012, C-436/10, EU:C:2012:185). Cela implique également que soit transféré au locataire d'une chose moyennant paiement d'un loyer, pour une durée convenue, le droit de prendre possession de cette chose et d'en exclure d'autres personnes. Si l'on voyait dans une partie de la prestation de travail du bénéficiaire une contrepartie, cela suscite un doute quant à la manière dont pourra être qualifiée le paiement d'une contrepartie en cas de maladie du collaborateur **[Or. 22]**, c'est-à-dire lorsque le collaborateur concerné ne fournit pas une prestation de travail.

42 Le prêt du véhicule n'intervient pas dans le cadre d'un rapport locatif [OMISSIS], mais est régi par le droit du travail. En effet, ce prêt a uniquement un lien avec la relation de travail du personnel ; il est une contrepartie supplémentaire de la prestation de travail (en vertu de la jurisprudence du BFH [OMISSIS] également lorsque des accords n'interviennent pas explicitement au moment du prêt). Dans l'affaire au principal aussi, la demanderesse ne prête aucun véhicule à d'autres personnes, en particulier l'objet de son entreprise n'est pas la location à titre professionnel de moyens de transport. Le prêt des voitures de société est régi par le contrat de travail ou correspond aux prestations habituelles de la demanderesse

à son personnel ; il n'existe pas de contrat séparé de location. Il n'existe donc pas, à côté de la relation de travail, une relation contractuelle séparée ; cela est également démontré par le fait que le prêt du véhicule prend fin lorsque la relation de travail cesse ; [ce prêt] ne se prolonge pas après.

43 [OMISSIS]

44 [OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL