

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)  
16 octobre 1997 \*

Dans l'affaire C-258/95,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par le Bundesfinanzhof et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

**Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG**

et

**Finanzamt Neustadt,**

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 2, point 1, et 6, 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),

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. C. Gulmann, président de chambre, M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, P. Jann et L. Sevón (rapporteur), juges,

\* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M. P. Léger,  
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

- pour Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG, par M. Klaus Heininger, expert comptable et conseiller fiscal,
  
- pour le Finanzamt Neustadt, par M. Reinhard Preuninger, Oberregierungsrat,
  
- pour le gouvernement allemand, par MM. Ernst Röder, Ministerialrat au ministère fédéral de l'Économie, et Bernd Kloke, Oberregierungsrat au même ministère, en qualité d'agents,
  
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M. Stephen Braviner, du Treasury Solicitor's Department, en qualité d'agent, assisté de M. Nicholas Paines, barrister,
  
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. Jürgen Grunwald, conseiller juridique, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG, représentée par M. Klaus Heininger, du Finanzamt Neustadt, représenté par M. Werner Widmann, Leitender Ministerialrat au ministère des Finances du Land Rheinland-Pfalz, et de la Commission, représentée par M. Jürgen Grunwald, à l'audience du 5 décembre 1996,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 16 janvier 1997,

rend le présent

### Arrêt

- 1 Par ordonnance du 11 mai 1995, parvenue à la Cour le 31 juillet suivant, le Bundesfinanzhof a posé, en vertu de l'article 177 du traité CE, trois questions préjudicielles relatives à l'interprétation des articles 2, point 1, et 6, 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, ci-après la « sixième directive »).
- 2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG (ci-après « Julius Fillibeck Söhne ») au Finanzamt Neustadt au sujet de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») du transport gratuit effectué par Julius Fillibeck Söhne de ses salariés, de leur domicile à leur lieu de travail.
- 3 Julius Fillibeck Söhne, qui exploite une entreprise de construction, a transporté gratuitement, de 1980 à 1985, certains de ses salariés dans des véhicules lui appartenant, de leur domicile jusqu'aux divers chantiers sur lesquels ils étaient affectés. Pendant cette même période, elle a en outre chargé l'un de ses salariés de transporter dans son véhicule privé d'autres salariés de cette société de leur domicile jusqu'aux divers lieux de travail.
- 4 Julius Fillibeck Söhne a assuré ces transports, conformément à la « Bundesrahmentarifvertrag für das Baugewerbe » (convention collective cadre pour le secteur de la construction), dans les cas où une distance minimale entre le domicile et le lieu de travail était atteinte.

5 Le Finanzamt Neustadt a considéré qu'il s'agissait d'opérations qui étaient imposables en vertu de la législation allemande relative à la TVA.

6 Julius Fillibeck Söhne a contesté l'assujettissement desdites opérations à la TVA. Sa réclamation ainsi que le recours qu'elle avait introduits n'ayant pas abouti, elle a formé un pourvoi en « Revision » devant le Bundesfinanzhof, qui considère que le litige soulève des questions d'interprétation des articles 2, point 1, et 6, paragraphe 2, de la sixième directive.

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

« Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

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. »

8 L'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive prévoit:

« Sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux:

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 taxe sur la valeur ajoutée;

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

... »

9 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions suivantes:

- « 1) Le transport pris en charge par un employeur relève-t-il de la notion de prestation 'effectuée à titre onéreux' au sens de l'article 2, point 1, de la directive 77/388/CEE — la contre-valeur étant constituée par une fraction, qui reste à évaluer, de la prestation de travail effectuée par le salarié — y compris lorsqu'il est assuré (sans que l'employeur ne perçoive de rétribution spécifiquement stipulée et calculée), à partir d'une distance minimale déterminée, depuis le domicile jusqu'au lieu du travail en application d'une convention collective et que la prestation de travail — qui est dépourvue de lien concret avec ces prestations de transport — est due, comme pour les autres salariés, même contre versement du seul salaire en espèces?
- 2) L'article 6, paragraphe 2, de la directive 77/388/CEE s'applique-t-il à l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise et/ou à une prestation de services à titre gratuit, même lorsque celle-ci — par exemple dans le cas où le transport gratuit de salariés entre leur domicile et leur lieu de travail est assuré à l'aide d'un véhicule affecté à l'entreprise — est effectuée par l'employeur à des fins qui ne sont pas étrangères à l'entreprise, tout en satisfaisant néanmoins des besoins privés du salarié, sans que ce dernier soit pour autant tenu de payer la taxe sur le chiffre d'affaires (au titre du transport gratuit auquel il a eu recours)?
- 3) En cas de réponse affirmative à la deuxième question:

Se trouve-t-on également en présence de l'un des cas de figure visés à l'article 6, paragraphe 2, de la directive 77/388/CEE lorsque l'employeur ne transporte pas les salariés dans ses propres véhicules, mais confie cette tâche à des tiers (et, dans le cas d'espèce, à l'un de ses salariés)? »

## Sur la première question

- 10 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande si l'article 2, point 1, de la directive doit être interprété en ce sens qu'un employeur qui assure le transport de ses salariés, à partir d'une distance déterminée, de leur domicile jusqu'à leur lieu de travail, à titre gratuit et sans lien concret avec la prestation de travail ou le salaire, relève de la notion de prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de cette disposition.
  
- 11 Il convient de rappeler que l'article 2, point 1, de la sixième directive soumet à la TVA les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti à l'intérieur du pays.
  
- 12 Il résulte de la jurisprudence de la Cour que la notion de prestation de services effectuée 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, notamment, arrêt du 8 mars 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec. p. 1443, point 12).
  
- 13 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 (voir arrêts du 5 février 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Rec. p. 445, point 13; du 23 novembre 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, Rec. p. 6365, point 16; du 27 mars 1990, *Boots Company*, C-126/88, Rec. p. I-1235, point 19; du 5 mai 1994, *Glawe*, C-38/93, Rec. p. I-1679, point 8; du 2 juin 1994, *Empire Stores*, C-33/93, Rec. p. I-2329, point 18, et du 24 octobre 1996, *Argos Distributors*, C-288/94, Rec. p. I-5311, point 16).

- 14 En outre, selon cette même jurisprudence, cette contrepartie doit pouvoir être exprimée en argent (arrêts précités, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, point 13; *Naturally Yours Cosmetics*, point 16, et *Argos Distributors*, point 17).
- 15 Il ressort de l'ordonnance de renvoi, d'une part, que *Julius Fillibeck Söhne* assure le transport de ses salariés de leur domicile à leur lieu de travail lorsque ledit trajet est supérieur à une certaine distance et, d'autre part, que ces salariés n'effectuent aucun paiement en contrepartie et ne subissent aucune diminution de salaire d'une valeur correspondant à ce service.
- 16 En outre, dès lors que le travail devant être exécuté et le salaire perçu sont indépendants du fait que les salariés utilisent ou non le transport qui leur est fourni par leur employeur, une fraction de la prestation de travail effectuée ne saurait être considérée comme étant une contrepartie de la prestation de transport.
- 17 Dans de telles circonstances, il n'existe pas de contrepartie ayant une valeur subjective et de lien direct avec le service fourni. Par conséquent, les conditions d'une prestation de services effectuée à titre onéreux ne sont pas réunies.
- 18 Il y a donc lieu de répondre à la première question que l'article 2, point 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'un employeur qui assure le transport de ses salariés, à partir d'une distance déterminée, de leur domicile jusqu'à leur lieu de travail, à titre gratuit et sans lien concret avec la prestation de travail ou le salaire, n'effectue pas une prestation de services à titre onéreux au sens de cette disposition.

**Sur la deuxième question**

- 19 Par sa deuxième question, la juridiction nationale demande en substance si le transport gratuit de salariés entre leur domicile et leur lieu de travail, assuré par l'employeur au moyen d'un véhicule de l'entreprise à des fins qui ne sont pas étrangères à l'entreprise, mais qui en même temps satisfont des besoins privés des salariés, doit être assimilé à une prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive.
- 20 A titre liminaire, il convient de relever que la juridiction de renvoi se réfère à l'article 6, paragraphe 2, sous a) et b), sans avoir pour autant déterminé laquelle de ces deux dispositions s'appliquait dans l'affaire dont elle est saisie. Les parties au principal considèrent que, en l'occurrence, le choix entre l'application de la lettre a) ou de la lettre b) n'est pas déterminant. Il ressort en outre de cette question que l'interprétation de ces dispositions concerne plus particulièrement les notions de « besoins privés de l'assujetti ou [de] son personnel » et de « fins étrangères à son entreprise » qui sont communes à ces deux dispositions. Il convient, dès lors, d'examiner ces dispositions ensemble.
- 21 La juridiction de renvoi a indiqué que le transport que la demanderesse au principal assure concerne le trajet entre le domicile des salariés et les divers chantiers de cette dernière sur lesquels ils sont affectés.
- 22 Lors de l'audience, Julius Fillibeck Söhne a notamment expliqué qu'elle avait plusieurs chantiers distants les uns des autres, qu'ils n'étaient souvent pas accessibles par les moyens de transport publics et qu'il y avait un roulement des travailleurs entre les différents chantiers.



- 23 Elle a également indiqué que le transport des salariés sert directement les fins de l'entreprise, en sorte qu'il se situe dans le cadre de l'exercice des relations professionnelles et ne relève donc pas du domaine privé des salariés. En outre, le transport est assuré conformément à une convention collective.
- 24 En revanche, les autres parties ayant présenté des observations font valoir que le transport gratuit fourni par l'employeur relève de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive. Le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission ont toutefois précisé que des circonstances particulières peuvent justifier que le transport de salariés soit considéré comme répondant aux besoins de l'entreprise.
- 25 Il y a lieu de rappeler que l'objectif de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive est d'assurer une égalité de traitement entre l'assujetti et le consommateur final (voir arrêt du 26 septembre 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, point 35). Cette disposition vise à éviter la non-imposition d'un bien d'entreprise utilisé à des fins privées et d'une prestation de services à titre gratuit effectuée par l'assujetti à des fins privées (voir, en ce sens, arrêts du 27 juin 1989, Kühne, 50/88, Rec. p. 1925, point 8, et du 25 mai 1993, Mohsche, C-193/91, Rec. p. I-2615, point 8).
- 26 A cet égard, il y a lieu de relever qu'il appartient normalement au salarié de choisir la localisation de son domicile en prenant, le cas échéant, en considération son lieu de travail, qui détermine la longueur du trajet, et la nature du moyen de transport qu'il entend utiliser. L'employeur n'intervient pas dans ces choix, l'obligation du salarié étant simplement d'être présent à son lieu de travail aux heures convenues. En conséquence, dans des circonstances normales, les prestations de services de transport offertes aux salariés satisfont des besoins privés du salarié au sens de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive.
- 27 Il y a lieu de préciser que la circonstance que le déplacement du domicile au lieu de travail constitue une condition nécessaire de la présence au travail et, partant, de son accomplissement ne constitue pas un élément déterminant pour considérer que le transport du salarié entre son domicile et son lieu de travail ne servirait pas des

besoins privés du salarié au sens de l'article 6, paragraphe 2. En effet, il serait contraire à l'objectif de cette disposition qu'un tel lien indirect suffise, à lui seul, pour exclure l'assimilation du déplacement à une prestation à titre onéreux.

28 Une telle interprétation de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive s'impose dans les cas habituels où le salarié effectue le trajet entre son domicile et son lieu de travail fixe, avec la possibilité de recourir à des moyens de transport ordinaires.

29 En revanche, il convient de reconnaître que, dans des circonstances particulières, les exigences de l'entreprise peuvent commander que l'employeur assure lui-même le transport des salariés entre leur domicile et le lieu de travail. Ainsi, le fait que seul l'employeur puisse fournir un moyen de transport convenable ou que le lieu de travail ne reste pas fixe mais soit variable peut obliger l'employeur à assurer le transport de ses salariés.

30 Dans de telles circonstances particulières, l'organisation du transport par l'employeur est effectuée à des fins qui ne sont pas étrangères à l'entreprise. L'avantage personnel que le salarié en tire n'apparaît que comme étant accessoire par rapport aux besoins de l'entreprise.

31 Quant au fait que les prestations de transport sont fournies conformément à une convention collective, même si une telle obligation ne saurait par elle-même déterminer le caractère de ces prestations au sens de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive, il constitue néanmoins un indice que le transport est assuré à des fins qui ne sont pas étrangères à l'entreprise.

32 Les spécificités propres aux entreprises de construction, telles que celles décrites en particulier par Julius Fillibeck Söhne en l'espèce, tendent à démontrer que le transport est organisé à des fins qui ne sont pas étrangères à l'entreprise.

33 Il appartient à la juridiction nationale d'établir, à la lumière des éléments d'interprétation donnés par la Cour, si les spécificités de l'espèce dont elle est saisie commandent, eu égard aux exigences de l'entreprise, que l'employeur assure le transport des salariés entre leur domicile et le lieu de travail.

34 Il convient donc de répondre à la deuxième question que l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que le transport gratuit de salariés, assuré par l'employeur entre leur domicile et leur lieu de travail, au moyen d'un véhicule affecté à l'entreprise, satisfait en principe des besoins privés des salariés et sert donc des fins étrangères à l'entreprise. Cependant, cette disposition ne trouve pas à s'appliquer lorsque les exigences de l'entreprise, eu égard à certaines circonstances particulières telles que la difficulté de recourir à d'autres moyens de transport convenables et les changements de lieu de travail, commandent que le transport des salariés soit assuré par l'employeur, cette prestation n'étant pas, dans ces conditions, effectuée à des fins étrangères à l'entreprise.

### **Sur la troisième question**

35 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande en substance si la réponse à la deuxième question vaut également lorsque l'employeur ne transporte pas ses salariés dans ses propres véhicules, mais charge l'un de ses salariés d'assurer le transport au moyen de son véhicule privé.

36 A cet égard, il suffit de constater que la question de savoir si un transport satisfait des besoins privés du personnel de l'entreprise ou, plus généralement, sert des fins étrangères à l'entreprise, au sens de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive, n'est pas affectée par le fait que, au lieu d'assurer le transport par ses propres véhicules, l'employeur charge l'un des salariés d'assurer ce transport au moyen de son véhicule privé.

- 37 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la troisième question que la réponse donnée à la deuxième question vaut également lorsque l'employeur ne transporte pas les salariés dans ses propres véhicules, mais charge l'un de ses salariés d'assurer le transport au moyen de son véhicule privé.

### Sur les dépens

- 38 Les frais exposés par les gouvernements allemand et du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 11 mai 1995, dit pour droit:

- 1) 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, doit être interprété en ce sens qu'un employeur qui assure le transport de ses salariés, à partir d'une distance déterminée, de leur domicile jusqu'à leur lieu de travail, à titre gratuit et sans lien concret avec la prestation de travail ou le salaire, n'effectue pas une prestation de services à titre onéreux au sens de cette disposition.

- 2) L'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388 doit être interprété en ce sens que le transport gratuit de salariés, assuré par l'employeur entre leur domicile et leur lieu de travail, au moyen d'un véhicule affecté à l'entreprise, satisfait en principe des besoins privés des salariés et sert donc des fins étrangères à l'entreprise. Cependant, cette disposition ne trouve pas à s'appliquer lorsque les exigences de l'entreprise, eu égard à certaines circonstances particulières telles que la difficulté de recourir à d'autres moyens de transport convenables et les changements de lieu de travail, commandent que le transport des salariés soit assuré par l'employeur, cette prestation n'étant pas, dans ces conditions, effectuée à des fins étrangères à l'entreprise.
- 3) La réponse donnée à la deuxième question vaut également lorsque l'employeur ne transporte pas les salariés dans ses propres véhicules, mais charge l'un de ses salariés d'assurer le transport au moyen de son véhicule privé.

Gulmann

Wathelet

Moitinho de Almeida

Jann

Sevón

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 16 octobre 1997.

Le greffier

Le président de la cinquième chambre

R. Grass

C. Gulmann