

Affaire C-68/23

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

8 février 2023

Juridiction de renvoi :

Bundesfinanzhof (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

3 novembre 2022

Partie requérante et demanderesse au pourvoi en Revision :

M-GbR

Partie défenderesse :

Finanzamt O

[OMISSIS]

BFH Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne)

Demande de décision préjudicielle présentée à la Cour concernant la taxation de bons

[OMISSIS] [réitération des questions préjudicielles]

Directive TVA Article 30 bis, point[s] 2 [et 3], article 30 ter, paragraphe 1, premier alinéa, première phrase, et paragraphe 2, premier alinéa

UStG Article 3, paragraphe 13 et paragraphe 14, première et deuxième phrases, article 3a, paragraphe 2, première phrase, ainsi que paragraphe 5, première phrase, point 1, et paragraphe 5, deuxième phrase, point 3

TFUE Article 267, troisième alinéa

Ordonnance du 3 novembre 2022 – XI R 21/21

Instance précédente : Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (tribunal des finances du Schleswig-Holstein, Allemagne) du 10.03.2021 – 4 K 62/19

DOCUMENT DE TRAVAIL

M-GbR (société de droit civil), partie requérante et demanderesse en Revision
contre

Finanzamt O, partie défenderesse et défenderesse en Revision

Dispositif

I. Les questions préjudicielles suivantes sont posées à la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) concernant l'interprétation [OMISSIS] [réitération des dispositions mentionnées dans les questions suivantes] de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, dans la version [de la directive (UE) 2016/1065 du Conseil] du 27 juin 2016 [modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le traitement des bons (JO 2016, L 177, p. 9)] (ci-après la « directive TVA ») :

1. Est-on en présence d'un bon à usage unique au sens de l'article 30 bis, point 2, de la directive TVA lorsque

– le lieu de la prestation de services à laquelle le bon se rapporte est certes connu pour autant que ces prestations de services sont destinées à être fournies sur le territoire d'un État membre à des consommateurs finaux,

– mais que la fiction de l'article 30 ter, paragraphe 1, premier alinéa, première phrase, de la directive TVA, selon laquelle le transfert du bon entre assujettis est, lui également, considéré comme la fourniture de la prestation de services à laquelle le bon se rapporte, conduit à une prestation de services sur le territoire d'un autre État membre ?

2. Si la première question appelle une réponse négative (et que l'on est donc en présence d'un bon à usages multiples en l'espèce) : l'article 30 ter, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA, selon lequel la prestation effective des services en échange d'un bon à usages multiples accepté en contrepartie totale ou partielle par le prestataire est soumise à la TVA en vertu de l'article 2 de la directive TVA, alors que tout transfert précédent d'un tel bon à usages multiples n'est pas soumis à la TVA, s'oppose-t-il à une obligation fiscale ayant un autre fondement (arrêt du 3 mai 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264) ?

II. Il est sursis à statuer dans le cadre de la procédure de Revision jusqu'à la décision de la Cour.

Motifs

A.

- 1 Le litige entre les parties porte sur le point de savoir si le transfert de cartes prépayées ou codes de bons pour l'achat de contenus numériques pour le X-Network (X), les « X-Cards » est soumis à la TVA.
- 2 La partie requérante et demanderesse en Revision (ci-après la « requérante »), une société de droit civil, a commercialisé, au cours de la période de taxation 2019 (année litigieuse), par l'intermédiaire de sa boutique Internet, des cartes prépayées ou des codes de bons permettant de charger des comptes utilisateurs pour X. L'émetteur des X-Cards était, au cours de l'année litigieuse, Y, établi à Londres, Royaume-Uni. Les codes de bons permettaient à l'acheteur de charger son compte utilisateur X d'une certaine valeur nominale en euros. Après le chargement du compte, le titulaire du compte pouvait acheter des contenus numériques dans la boutique X de Y aux prix qui y étaient indiqués.
- 3 Les X-Cards ont été commercialisées par Y, avec différents identifiants pays, par le biais de différents intermédiaires. L'identifiant DE était prévu pour les clients ayant leur domicile ou leur résidence habituelle en Allemagne et disposant d'un compte utilisateur X allemand. Dans la boutique Internet de la requérante, il est précisé à ce sujet :

« Si vous décidez de charger des [crédits X], vous devez vous renseigner au préalable sur le pays dans lequel votre [compte X] est enregistré. En effet, une stricte séparation des pays s'applique aux [X-Cards], de sorte que vous ne pouvez activer que des crédits qui sont effectivement destinés au pays de votre [compte X] ».
- 4 Les conditions d'utilisation pour les codes de bons X, publiées par Y sur le site Internet de X, prévoyaient ce qui suit :

« Pour utiliser un code de bon, il faut : (i) le matériel indiqué ; (ii) un compte pour le [X] enregistré dans le pays pour lequel le code de bon est valable ; et (iii) une connexion Internet [...] ».
- 5 Pour la participation à X, Y a notamment déterminé ce qui suit :

« La [boutique X] est consultable à partir de tous les comptes. Nous sommes votre cocontractant pour tous les achats que vous effectuez dans la [boutique X], y compris les crédits et les produits que vous avez achetés avec votre crédit. [...] Vous devez faire preuve de loyauté à notre égard. Nous attendons que vos données personnelles et les données des membres mineurs de votre famille soient complètes et correctes. [...] La raison en est que nous nous fions à l'exactitude des informations fournies. [...] Si vous fournissez de fausses informations, nous bloquerons éventuellement les comptes concernés. Nous prenons cette mesure notamment lorsque des enfants utilisent un compte adulte. Cela aura pour vous comme conséquence que vous ne pourrez plus accéder à [X] et à certains produits (également à ceux que vous avez payés) [...] ».

- 6 Au cours de l'année litigieuse, la requérante a acheté les X-Cards de Y auprès de fournisseurs du reste du territoire de l'Union (L1 et L2) en indiquant son numéro d'identification à la TVA. L1 et L2, qui n'étaient établis ni au Royaume-Uni ni en Allemagne, mais dans d'autres États membres, avaient précédemment acheté les X-Cards auprès de [Y]. Dans ses déclarations fiscales, la requérante n'a mentionné ni l'achat des X-Cards auprès de L1 et L2 ni le transfert des X-Cards aux clients finaux (consommateurs finaux). Elle est partie du principe que les X-Cards étaient des bons de valeur ou bons à usages multiples. Elle a considéré que, lors de la vente des X-Cards, le domicile ou le lieu de résidence du client final n'était pas connu avec certitude, de sorte que le lieu de prestation visé à l'article 3a, paragraphe 5, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG ») ne pouvait être déterminé avec certitude. Elle a estimé que l'identifiant pays attribué par Y à chaque bon ne suffisait pas à déterminer avec certitude le lieu de prestation, étant donné que Y ne vérifie pas, selon elle, les données des clients lors de l'ouverture des comptes utilisateurs X et de leur utilisation ultérieure. Elle a affirmé qu'un grand nombre de clients X résidant à l'étranger aurait ouvert un compte utilisateur allemand, notamment en raison d'avantages tarifaires, et également acheté auprès d'elle, la requérante, des cartes avec l'identifiant DE.
- 7 Le centre des impôts précédemment compétent pour la taxation de la requérante (le centre des impôts Z) a considéré, à la suite d'un contrôle spécial en matière de TVA, que les opérations réalisées par la requérante avec les X-Cards étaient taxables en Allemagne, car ces cartes portant l'identifiant DE apposé par Y sont exclusivement destinées à des clients finaux domiciliés en Allemagne et disposant d'un compte utilisateur allemand, de sorte que le lieu de prestation visé à l'article 3a, paragraphe 5, de l'UStG se situe, selon lui, en Allemagne. Le centre des impôts Z a estimé que le fait que des acheteurs domiciliés à l'étranger puissent éventuellement contourner la restriction d'utilisation régionale prescrite par la fourniture de données délibérément mensongères, le non-respect des conditions d'utilisation de Y et/ou la dissimulation de leur adresse IP n'est, selon lui, pas déterminant aux fins de la qualification fiscale du bon ; il a considéré qu'il appartenait plutôt à la requérante de veiller à ne pas vendre de cartes avec l'identifiant DE à des clients domiciliés à l'étranger. En faveur de la qualification des cartes en tant que bons d'achat de marchandises ou bons à usage unique plaide, selon le centre des impôts Z, également le fait que Y a mis les cartes sur le marché en tant que telles et que celles-ci ont été traitées également de la sorte dans la suite de la chaîne de prestations par tous les autres opérateurs. Toutefois, le centre des impôts Z a exclu de la taxation les opérations relatives aux X-Cards portant l'identifiant DE qui ont été délivrées à des clients domiciliés à l'étranger.
- 8 Le centre des impôts Z a fixé en conséquence l'acompte provisionnel de TVA pour le 1^{er} trimestre de l'année litigieuse en dernier lieu par une décision sur réclamation du 23 décembre 2020. Dans son jugement publié dans l'« Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1322 [recueil des décisions rendues en 2021 par les tribunaux des finances, 1322] », le Finanzgericht (tribunal des

finances) a rejeté le recours comme non fondé – également au titre de la période de taxation 2017 qui ne concerne pas la présente procédure.

- 9 Au cours de la procédure de pourvoi en Revision, il y a eu un changement de partie concernant la défenderesse en raison du transfert du siège de la requérante. La partie défenderesse et défenderesse en Revision désormais compétente (à savoir, le centre des impôts) a émis le 31 mai 2021 un avis annuel d'imposition à la TVA pour l'année litigieuse [OMISSIS]. [indications relatives à la procédure nationale]
- 10 Par son pourvoi en Revision, la requérante invoque la violation de l'article 3a, paragraphe 5, première phrase, lu conjointement avec l'article 3, paragraphes 13 à 15, de l'USTG et elle demande que les opérations relatives aux X-Cards soient considérées comme non taxables. Étant donné que le lieu de prestation et la taxe due ne sont, selon la requérante, pas connus, elle estime que les X-Cards sont des bons à usages multiples dont le transfert n'est pas soumis à la TVA. Elle affirme que ces cartes ne comportent aucun marquage indiquant qu'il s'agirait de bons à usage unique ni aucune limitation de la prestation qu'elles visent à obtenir à une seule sorte, mais que ces cartes concernent l'ensemble de l'offre de X, de sorte que, au moment du transfert des X-Cards, la prestation n'était pas suffisamment déterminée et l'on ne pouvait pas non plus fixer le taux de taxation concerné. La requérante affirme que si, d'ailleurs, elle devait payer la TVA sur ses opérations, elle serait désavantagée par rapport aux commerçants établis à l'étranger qui, – à sa connaissance –, enregistrent tous, selon elle, leurs opérations correspondantes sans TVA.
- 11 Le centre des impôts s'oppose au pourvoi en Revision et défend la décision préalable attaquée.
- 12 [OMISSIS] [indications relatives à la procédure nationale]

B.

- 13 La chambre de céans sursoit à statuer et présente à la Cour les questions préjudicielles mentionnées dans le dispositif, conformément à l'article 267, troisième alinéa, TFUE.
- 14 **1. Les normes et dispositions pertinentes**
- 15 **A. Le droit de l'Union**
- 16 **Article 30 bis de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, dans la version [de la directive (UE) 2016/1065 du Conseil] du 27 juin 2016 [modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le traitement des bons (JO 2016, L 177, p. 9)] (ci-après la « directive TVA »)**

Aux fins de la présente directive, on entend par :

1. « bon », un instrument qui est assorti d'une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison de biens ou d'une prestation de services et pour lequel les biens à livrer ou les services à prester ou l'identité de leurs fournisseurs ou prestataires potentiels sont indiqués soit sur l'instrument même, soit dans la documentation correspondante, notamment dans les conditions générales d'utilisation de cet instrument ;
2. « bon à usage unique », un bon pour lequel le lieu de la livraison des biens ou de la prestation des services à laquelle le bon se rapporte et la TVA due sur ces biens ou services sont connus au moment de l'émission du bon ;
3. « bon à usages multiples », un bon autre qu'un bon à usage unique.

17 Article 30 ter de la directive TVA

(1) Chaque transfert d'un bon à usage unique effectué par un assujetti agissant en son nom propre est considéré comme une livraison des biens ou une prestation des services auxquels le bon se rapporte. La remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un bon à usage unique accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou le prestataire n'est pas considérée comme une opération distincte.

Lorsqu'un transfert d'un bon à usage unique est effectué par un assujetti agissant au nom d'un autre assujetti, ce transfert est considéré comme une livraison des biens ou une prestation des services à laquelle le bon se rapporte, réalisée par l'autre assujetti au nom duquel l'assujetti agit.

Lorsque le fournisseur de biens ou le prestataire de services n'est pas l'assujetti qui a, en son nom propre, émis le bon à usage unique, ce fournisseur ou ce prestataire est néanmoins réputé avoir effectué à cet assujetti la livraison des biens ou la prestation des services en lien avec ce bon.

(2) La remise matérielle des biens ou la prestation effective des services en échange d'un bon à usages multiples accepté en contrepartie totale ou partielle par le fournisseur ou le prestataire est soumise à la TVA en vertu de l'article 2, alors que tout transfert précédent d'un tel bon à usages multiples n'est pas soumis à la TVA.

Lorsque le bon à usages multiples est transféré par un assujetti autre que l'assujetti effectuant l'opération soumise à la TVA en vertu du premier alinéa, toute prestation de services pouvant être identifiée, tels que des services de distribution ou de promotion, est soumise à la TVA.

18 Article 44 de la directive TVA [telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services (JO 2008, L 44, p. 11)]

Le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où l'assujetti a établi le siège de son activité économique. Néanmoins, si ces services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti qui bénéficie de tels services a son domicile ou sa résidence habituelle.

19 Article 58 de la directive TVA [telle que modifiée par la Directive (UE) 2017/2455 du Conseil du 5 décembre 2017 modifiant la directive 2006/112/CE et la directive 2009/132/CE en ce qui concerne certaines obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée applicables aux prestations de services et aux ventes à distance de biens (JO 2017, L 348, p. 7)]

(1) Le lieu des prestations de services ci-après fournies à une personne non assujettie est le lieu où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle :

[...]

c) les services fournis par voie électronique, notamment ceux visés à l'annexe II.

20 Article 65 de la directive TVA

En cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé.

21 Article 7 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2011, L 77, p. 1)

Les « services fournis par voie électronique » visés par la directive 2006/112/CE comprennent les services fournis sur l'internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information. [...]

22 b) Le droit national

23 Article 3, paragraphes 13 à 15, de l'UStG

(13) Un bon (à usage unique ou à usages multiples) est un instrument pour lequel

1. il existe une obligation de l'accepter comme contrepartie totale ou partielle d'une livraison ou d'une autre prestation et

2. le bien à livrer ou l'autre prestation ou l'identité de l'entrepreneur prestataire sont indiqués sur l'instrument lui-même ou dans des documents connexes, y compris les conditions d'utilisation de cet instrument.

Les instruments qui donnent uniquement droit à une réduction de prix ne sont pas des bons au sens de la première phrase.

(14) Un bon visé au paragraphe 13, pour lequel le lieu de la livraison ou de l'autre prestation à laquelle le bon se rapporte, et la taxe due au titre de ces opérations sont connus au moment de l'émission du bon, est un bon à usage unique. Lorsqu'un entrepreneur transfère un bon à usage unique en son nom propre, le transfert du bon est considéré comme la livraison du bien ou la fourniture de l'autre prestation à laquelle le bon se rapporte. [...] La livraison effective ou la fourniture effective de l'autre prestation en contrepartie de laquelle un bon à usage unique est accepté n'est pas considérée comme une opération distincte dans les cas visés aux phrases 2 à 4.

(15) Un bon visé au paragraphe 13, qui n'est pas un bon à usage unique, est un bon à usages multiples. La livraison effective ou la fourniture effective de l'autre prestation pour laquelle l'entrepreneur prestataire accepte un bon à usages multiples comme contrepartie totale ou partielle est soumise à la TVA conformément à l'article 1^{er}, paragraphe 1, alors que tout transfert précédent d'un tel bon à usages multiples n'est pas soumis à la TVA.

24 **Article 3a de l'UStG**

(2) Sous réserve des paragraphes 3 à 8 [...], une autre prestation qui est exécutée au profit d'un entrepreneur pour les besoins de son entreprise est exécutée au lieu où le preneur exploite son entreprise.

[...]

(5) Si le preneur de l'une des autres prestations visées à la deuxième phrase

1. n'est pas un entrepreneur pour l'entreprise duquel la prestation est acquise [...], l'autre prestation est exécutée au lieu où le preneur de la prestation a son domicile, sa résidence habituelle ou son siège. Les autres prestations au sens de la première phrase sont :

[...]

3. les autres prestations fournies par voie électronique.

25 **Article 27, paragraphe 23, de l'UStG**

(23) L'article 3, paragraphes 13 à 15 [...], s'applique pour la première fois aux bons émis après le 31 décembre 2018.

26 **2. Observations liminaires sur la première question préjudicielle**

27 **A. Transfert unique du bon**

28 L'application de l'article 30 bis, point 2, de la directive TVA ne soulève aucune difficulté lorsque, par exemple, l'assujetti établi sur le territoire national (A), qui a l'intention de fournir une prestation de services (ou une livraison qui lui est assimilée), transfère à cet effet un bon au preneur également établi sur le territoire national (C) qui souhaite acquérir cette prestation en tant que consommateur final. Si le lieu et la TVA pour ce service sont connus au sens de l'article 30 bis, point 2, de la directive TVA, il s'agit d'un « bon à usage unique » auquel il convient d'appliquer l'article 30 ter, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA. Cette disposition entraîne une antéposition du fait générateur de la taxe. En effet, en vertu de cette disposition, le transfert du bon est, quant à lui, déjà considéré comme la fourniture de la prestation de services, de sorte que la prestation effective de services (qui, le cas échéant, intervient ultérieurement) « n'est pas considérée comme une opération distincte » et ne doit donc plus être taxée en raison de la taxation du transfert du bon qui a déjà eu lieu auparavant.

29 **b) Transfert multiple du bon**

30 **aa) Variante de l'exemple**

31 Il existe, en revanche, des difficultés d'interprétation dans le cas où A transfère le bon en son nom propre à l'assujetti B (en tant qu'intermédiaire) établi dans un autre État membre, qui le transfère à son tour en son nom propre à C. Conformément à l'article 30 ter, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA, cela entraîne alors une double opération. Tant le transfert du bon d'A à B que le transfert de B à C sont alors considérés comme la fourniture de la prestation de services à laquelle le bon se rapporte, tandis que la prestation effective de services (ayant lieu, le cas échéant, ultérieurement) ne doit, pour sa part, plus être taxée.

32 Il existe un doute, dans le cas de la variante, sur les conséquences découlant de l'article 30 ter, paragraphe 1, premier alinéa, première phrase, de la directive TVA sur l'article 30 bis, point 2, de cette directive. En effet, pour que l'on soit en présence d'un bon à usage unique au sens de l'article 30 bis, point 2, de la directive TVA, le lieu de la prestation de services à laquelle le bon se rapporte doit être connu. En cas de transferts multiples du bon, il découle toutefois de l'article 30 ter, paragraphe 1, premier alinéa, première phrase, de la directive TVA que la prestation de services à laquelle le bon se rapporte est considérée comme ayant été fournie plusieurs fois.

33 La question se pose donc de savoir si, en raison d'une telle fourniture multiple de la prestation, il peut y avoir, aux fins de l'article 30 bis, point 2, de la directive TVA, uniquement un seul ou également plusieurs lieux de prestation.

34 **bb) Possibilités d'interprétation**

35 **(1) Première interprétation**

- 36 Si l'effet de fiction de l'article 30 ter, paragraphe 1, premier alinéa, première phrase, de la directive TVA ne s'applique à la prestation de services mentionnée dans le bon que du fait de sa nature, il peut y avoir différents lieux de prestation si le lieu de la prestation de services à laquelle il est fait référence dans le bon est déterminé en fonction du lieu du preneur.
- 37 Sur cette base, l'on pourrait considérer que l'on n'est pas en présence d'un bon à usage unique. En effet, la prestation de services à laquelle le bon se rapporte est fournie deux fois et ensuite (selon le lieu d'établissement de l'intermédiaire) éventuellement en des lieux différents. En faveur de ce point de vue pourrait plaider une interprétation littérale de l'article 30 ter, paragraphe 1, premier alinéa, première phrase, de la directive TVA. Cette interprétation aurait pour conséquence de réduire considérablement le champ d'application du bon à usage unique dans le domaine des services. En effet, l'on devrait considérer que l'on n'est pas en présence d'un bon à usage unique si ce bon se rapporte à une prestation de services qui, lors de sa fourniture à un assujetti, est soumise au principe du lieu du preneur prévu à l'article 44 de la directive TVA. Une telle restriction pourrait être considérée comme n'ayant pas été voulue par le législateur de l'Union.
- 38 **(2) Deuxième interprétation**
- 39 L'interprétation qui précède ne semble toutefois pas contraignante. D'une part, il est envisageable, pour déterminer si le lieu de la prestation de services, visé à l'article 30 bis, point 2, de la directive TVA est connu, d'écarter d'emblée, lors de l'examen du lieu de prestation, la fiction selon laquelle le transfert du bon entraîne la fourniture de la prestation de services à laquelle le bon se rapporte. La possibilité que le bon puisse être ou soit transféré également à un intermédiaire dans un autre État membre serait alors d'emblée sans pertinence aux fins de l'application de l'article 30 bis, point 2, de la directive TVA.
- 40 D'autre part, l'on pourrait octroyer une signification plus large à l'effet de fiction de l'article 30 ter, paragraphe 1, premier alinéa, première phrase, de la directive TVA. Il pourrait ainsi être envisagé de déterminer si, dans le cas d'un bon se rapportant à une prestation de services à fournir à un consommateur final, y compris en cas de transfert entre deux assujettis, le lieu de fourniture de la prestation de transfert se situe au lieu de la prestation des services à fournir au consommateur final. Dans le cas de la variante, le lieu du transfert d'A à B se trouverait alors sur le territoire national, étant donné que la prestation de services à laquelle le bon se rapporte doit y être fournie. Un intermédiaire non établi sur le territoire national pourrait alors devoir s'enregistrer sur le territoire national, déclarer la TVA nationale sur le territoire national et, le cas échéant, procéder à une déduction de la TVA en amont ou demander un remboursement de la TVA en amont.
- 41 **3. Application des deux interprétations possibles en l'espèce**
- 42 **a) Application dans le temps de la nouvelle réglementation**

- 43 Par l'article 9, point 2, sous b), du Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (loi relative à la prévention des pertes de taxe sur le chiffre d'affaires dans le cadre du commerce de marchandises sur Internet et à la modification d'autres dispositions fiscales) du 11 décembre 2018 [BGBl. 2018 I, p. 2338, Bundessteuerblatt --BStBl-- (bulletin fiscal fédéral), I 2018, 1377], il a été ajouté, sur le fondement de l'article 30 bis de la directive TVA, à l'article 3 de l'UStG les paragraphes 13 à 15 qui, conformément à l'article 27, paragraphe 23, de l'UStG, doivent s'appliquer pour la première fois aux bons émis après le 31 décembre 2018.
- 44 **b) Existence d'un doute sur le point de savoir si l'on est en présence de bons à usage unique**
- 45 Pour autant que la requérante a transféré, au cours de l'année litigieuse, des bons émis après le 31 décembre 2018 et que, par conséquent, en vertu de l'article 27, paragraphe 23, de l'UStG, les dispositions de l'article 3, paragraphes 13 à 15, de l'UStG s'appliquent, il existe un doute sur le point de savoir si ces bons sont des bons à usage unique au sens de l'article 3, paragraphe 14, de l'UStG, dont le transfert est considéré à chaque fois comme une livraison ou une autre prestation. En effet, pour cela, il faudrait que le lieu de la livraison ou de l'autre prestation à laquelle le bon se rapporte et la taxe due pour ces opérations soient connus au moment de l'émission du bon (article 30 bis, point 2, de la directive TVA, et article 3, paragraphe 14, première phrase, de l'UStG).
- 46 **aa) Existence de prestations de services fournies par voie électronique**
- 47 Les X-Cards se rapportent à des prestations de services fournies par voie électronique au sens de l'article 58, premier alinéa, sous c), de la directive TVA, de l'article 7 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 et de l'article 3a, paragraphe 5, deuxième phrase, point 3, de l'UStG.
- 48 **bb) Détermination du lieu**
- 49 Conformément à l'article 3a, paragraphe 2, première phrase, de l'UStG, une autre prestation qui est exécutée au profit d'un entrepreneur pour les besoins de son entreprise est en principe exécutée au lieu où le preneur exploite son entreprise, à savoir en l'espèce au siège de L1 et L2 dans le reste du territoire de l'Union. En revanche, si le preneur des autres prestations visées à l'article 3a, paragraphe 5, deuxième phrase, point 3, de l'UStG n'est pas un entrepreneur pour l'entreprise duquel la prestation est acquise – comme en l'espèce les clients de la requérante –, l'autre prestation est exécutée à l'endroit où le preneur de la prestation a son domicile, sa résidence habituelle ou son siège (article 3a, paragraphe 5, première phrase, point 1, de l'UStG). Il en résulte que, pour les prestations fournies aux entrepreneurs agissant en tant que tels et pour les prestations fournies aux non-entrepreneurs ainsi qu'aux entrepreneurs n'agissant pas en tant que tels, des lieux de prestation différents sont prévus.

50 **c) Doutes au regard du droit de l'Union**

51 Eu égard aux éléments qui précèdent, il existe un doute au regard du droit de l'Union sur le point de savoir si, au moment de l'émission des X-Cards, le lieu de l'autre prestation et la taxe due étaient connus. En effet, cela soulève une incertitude quant à la question de savoir si l'exigence permettant de considérer que l'on est en présence d'un bon à usage unique, à savoir que le lieu de prestation doit être connu (article 30 bis, point 2, de la directive TVA, et article 3, paragraphe 14, première phrase, de l'UStG), se rapporte uniquement à l'émission [« vente d'un bon à des clients » au sens de la section 3.17, paragraphe 1, onzième phrase, du Umsatzsteuer-Anwendungserlass (décret d'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStAE »)] ou se rapporte également à un transfert ayant précédé l'émission, conformément à l'article 30 ter, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA et à l'article 3, paragraphe 14, deuxième phrase, de l'UStG, (« vente d'un bon entre entrepreneurs » au sens de la section 3.17, paragraphe 1, dixième phrase, de l'UStAE).

52 **aa) Caractère connu du lieu eu égard à la prestation effectivement fournie**

53 Si l'exigence selon laquelle le lieu de prestation doit être connu concerne uniquement la prestation de services effectivement fournie (au sens d'une « vente d'un bon à des clients »), c'est-à-dire, au sens de l'article 30 bis de la directive TVA, la prestation de services fournie par voie électronique à laquelle se rapportent les X-Cards, l'on est en présence, en l'espèce, d'un bon à usage unique. En effet, le lieu de la prestation de services fournie par voie électronique, à laquelle le bon se rapporte, ne sera pas déterminé conformément à l'article 44 de la directive TVA au moment de l'utilisation du bon, car, même si la personne qui utilise le bon était en soi un assujéti au sens des articles 2 et 9 de la directive TVA, elle n'agirait pas en tant que tel au sens de l'article 44 de la directive TVA, car elle obtiendra le service fourni par voie électronique de Y à des fins privées [voir article 19 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 et arrêt du 17 mars 2021, Wellcome Trust, C-459/19, EU:C:2021:209, points 39 et 40]. Le lieu de prestation en cas d'utilisation du bon devra donc être déterminé conformément à l'article 58, premier alinéa, sous c), de la directive TVA.

54 Le lieu de cette prestation est connu, car l'on prend en compte uniquement une utilisation du bon par des consommateurs finaux résidant en Allemagne. En effet, selon les conditions d'utilisation des X-Cards constatées par le Finanzgericht (tribunal des finances), il existe une stricte séparation des pays. Lors de l'ouverture d'un compte utilisateur, l'identité et le domicile de l'utilisateur doivent être indiqués de manière conforme à la vérité ; en cas de tromperie sur l'identité ou le domicile, il est explicitement indiqué que la personne s'expose au blocage de son compte utilisateur avec perte du crédit versé. L'identifiant DE est prévu pour les clients ayant leur domicile ou leur résidence habituelle en Allemagne et un compte X allemand. Ces comptes ne peuvent être chargés qu'avec une carte de crédit portant l'identifiant pays DE. En conséquence, tant le lieu de prestation que la créance fiscale sont connus pour le cas général d'une utilisation de X conforme

au contrat. Les objections de la requérante à cet égard ne sauraient convaincre. Cela n'est notamment pas remis en cause par l'article 3, paragraphe 14, cinquième phrase, de l'UStG en raison de la fiction de l'article 3, paragraphe 14, deuxième phrase, de l'UStG.

55 Si les X-Cards étaient pour cette raison des bons à usage unique, Y, en tant qu'émettrice des bons (par le biais d'une prestation de services fournie par voie électronique), en les transférant à titre onéreux à des distributeurs, aurait fourni à ces derniers une prestation de services à titre onéreux par voie électronique (article 3, paragraphe 14, deuxième phrase, de l'UStG ; voir, en ce qui concerne les services de télécommunication, arrêt du 3 mai 2012, Lebara, C-520/10, EU:C:2012:264, point 43) en Allemagne. De même, tout transfert ultérieur (de L1 à L2, de L2 à la requérante et de la requérante à ses clients) constituerait une prestation de services fournie par voie électronique en Allemagne. La possibilité d'effectuer le transfert à titre professionnel ne change rien au fait que l'utilisation du bon se fera à titre privé.

56 **bb) Caractère connu du lieu en ce qui concerne les transferts considérés comme une prestation de services effective**

57 Si l'exigence selon laquelle le lieu de prestation doit être connu s'applique en revanche également aux transferts entre assujettis (« vente d'un bon entre entrepreneurs »), cela soulève par contre un doute sur le point de savoir si l'on est en présence d'un bon à usage unique.

58 Si, pour le transfert de Y à L1, de L1 à L2 et de L2 à la requérante, l'on devait déterminer de manière autonome un lieu de prestation conformément aux articles 43 et suivants de la directive TVA, tant L1 que L2, mais aussi la requérante, agiraient « en tant que tel[s] » au sens de l'article 44 de la directive TVA lors de l'achat des X-Cards ; en effet, ces derniers n'ont pas acheté les X-Cards pour les utiliser eux-mêmes à des fins privées, mais pour les revendre à leurs clients contre rémunération dans le cadre de leur activité économique. Par conséquent, si l'article 44 de la directive TVA s'appliquait aux opérations de transfert de Y à L1, de L1 à L2 et de L2 à la requérante, le lieu de prestation du transfert de Y à L1 et de L1 à L2 ne se situerait pas en Allemagne et celui de L2 à la requérante se trouverait en Allemagne. Le lieu de prestation n'aurait alors pas été connu lors de l'émission du bon par Y, car une limitation quant au cercle des preneurs (entrepreneurs ou non-entrepreneurs) et à leur lieu de résidence fait défaut, comme le montre le cas d'espèce.

59 **cc) Position de l'administration**

60 La pratique administrative nationale part du principe, à la section 3.17, paragraphe 2, première phrase, de l'UStAE, qu'un bon à usage unique au sens de l'article 3, paragraphe 14, première phrase, de l'UStG se caractérise par le fait que le lieu de la livraison ou de l'autre prestation à l'obtention de laquelle le bon donne droit, ainsi que la TVA due, sont connus lors de son émission ou de son

premier transfert par l'émetteur du bon. Cela correspond au libellé de l'article 30 bis, point 2, de la directive TVA, et de l'article 3, paragraphe 14, première phrase, de l'UStG, selon lequel l'aspect déterminant réside dans le fait que le lieu de la livraison des biens ou de la prestation des services à laquelle le bon se rapporte ainsi que la taxe due pour ces opérations sont connus au moment de l'émission du bon.

61 d) La première question appelle éventuellement une réponse affirmative

62 Le considérant 3 de la directive (UE) 2016/1065 du Conseil du 27 juin 2016 modifiant la directive 2016/112/CE en ce qui concerne le traitement des bons (JO 2016, L 177, p. 9) pourrait plaider en l'espèce en faveur d'une réponse affirmative à la première question préjudicielle. Ce considérant mentionne ce qui suit : « Compte tenu de la nouvelle réglementation sur le lieu de prestation des services de télécommunications et de radiodiffusion et des services fournis par voie électronique, applicable à partir du 1^{er} janvier 2015, il est nécessaire de trouver une solution commune pour les bons, de façon à éviter l'asymétrie du traitement TVA des bons fournis entre États membres. À cette fin, il est essentiel de mettre en place une réglementation afin de clarifier le traitement TVA des bons ». Cet objectif ne serait pas atteint si le transfert d'un seul et même bon entraînait des conséquences juridiques différentes selon que le bon est commercialisé au client final résidant sur le territoire national exclusivement par le biais d'intermédiaires établis sur le reste du territoire de l'Union ou uniquement de manière directe sans intermédiaire.

63 e) Incidence des différentes thèses

64 Si l'on suivait la première interprétation [voir ci-dessus B.2.b bb (1)], la requérante n'aurait pas transféré de bons à usage unique. Selon cette interprétation, X aurait effectué [le transfert des] bons, conformément à l'article 44 de la directive TVA, au lieu du preneur, aux assujettis L1 et L2, dans leur État membre respectif, au taux de taxation applicable dans cet État, tandis que les transferts par L1 et L2 à la requérante auraient été effectués, également conformément à l'article 44 de la directive TVA, au lieu d'établissement de la requérante en Allemagne, ce qui vaut aussi pour les transferts par la requérante à ses clients. Dans le cadre de cette interprétation, la condition selon laquelle le lieu et la TVA doivent être connus pour la prestation de services à laquelle le bon se rapporte ne serait pas remplie. Le pourvoi en Revision serait accueilli sur ce point (voir ci-après sous 4.).

65 En revanche, dans le cadre de la deuxième interprétation [voir ci-dessus B.2.b bb (2)], l'on devrait considérer que l'on est en présence de bons à usage unique ; le pourvoi en Revision serait rejeté.

66 4. Sur la deuxième question préjudicielle

67 a) Conséquence de la réponse négative à la première question préjudicielle

68 Si la première question préjudicielle appelle une réponse négative, l'on est en présence d'un bon à usages multiples (article 30 bis, point 3, de la directive TVA et article 3, paragraphe 15, première phrase, de l'UStG). Dans ce cas, conformément à l'article 3, paragraphe 15, deuxième phrase, de l'UStG, la livraison effective ou la fourniture effective de l'autre prestation pour laquelle l'entrepreneur prestataire accepte un bon à usages multiples comme contrepartie totale ou partielle est soumise à la TVA conformément à l'article 1^{er}, paragraphe 1, de l'UStG, alors que tout transfert précédent d'un tel bon à usages multiples n'est pas soumis à la TVA.

69 **b) Réflexion parallèle concernant les cartes téléphoniques**

70 La chambre de céans part du principe que les X-Cards commercialisées en l'espèce pour l'achat de prestations de services fournies par voie électronique ne doivent pas être traitées différemment, du point de vue de la TVA, des cartes téléphoniques qui font l'objet de l'arrêt du 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, points 26 et suivants, ainsi que points 42 et 43). Selon cet arrêt, un opérateur de téléphonie, qui propose des services de télécommunications consistant à vendre à un distributeur des cartes téléphoniques qui contiennent toutes les informations nécessaires pour passer des appels téléphoniques internationaux au moyen de l'infrastructure mise à disposition par ledit opérateur et qui sont revendues par le distributeur, en son nom et pour son propre compte, à des utilisateurs finals, soit directement, soit par l'intermédiaire d'autres assujettis tels que des grossistes ou des détaillants, fournit une prestation de services de télécommunications à titre onéreux au distributeur. Il découle ainsi de cet arrêt de la Cour que tant la vente initiale d'une carte téléphonique que sa revente ultérieure par des intermédiaires sont des opérations taxables ; les cartes prépayées sont ensuite commercialisées comme une marchandise [voir arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) – BFH – du 10.08.2016 – V R 4/16, BFHE 254, 458, BStBl II 2017, 135, point 15].

71 **c) Conséquence en l'espèce**

72 Par conséquent, le transfert des X-Cards par la requérante à ses clients devrait être soumis à la TVA par la requérante en tant que prestation de services fournie par voie électronique. La chambre de céans a des doutes sur le fait que l'objectif devrait être différent dans le cadre des articles 30 bis et 30 ter de la directive TVA, alors que ces dispositions doivent conduire à une antéposition de la taxation. Selon la chambre de céans, le rapport entre l'article 30 ter, paragraphe 2, premier alinéa, in fine, de la directive TVA et la position de la Cour dans l'arrêt du 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264) n'apparaît pas clairement.

73 En outre, la requérante pourrait avoir fourni à Y, par le biais du commerce intermédiaire de bons à usages multiples, des services de distribution ou de promotion visés à l'article 30 ter, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA, qui sont soumis à la TVA [voir, à cet égard, concernant la situation juridique antérieure, arrêt du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) du

15.03.2022 – V R 35/20, destiné à la publication officielle, BFH/NV 2022, 1406, point 28], de sorte que la contrepartie de la requérante pour le transfert des bons par L2 pourrait consister non seulement en un paiement, mais également en une telle prestation de services (opération assimilable à un échange, voir arrêt du 26 septembre 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599).

74 **5. Pertinence aux fins de la solution du litige**

75 Les questions préjudicielles sont pertinentes aux fins de la solution du litige.

76 Si la première question préjudicielle appelle une réponse négative et la deuxième question préjudicielle une réponse positive, la décision préalable doit être annulée et, en l'espèce, les opérations réalisées avec des X-Cards émises après le 31 décembre 2018 doivent être considérées comme non taxables.

77 **6. Fondement juridique de la saisine de la Cour, décisions accessoires**

78 [OMISSIS] [indications détaillées]

DOCUMENT DE TRAVAIL