

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

6 février 2003 *

Dans l'affaire C-185/01,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Bundesfinanzhof (Allemagne) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Auto Lease Holland BV

et

Bundesamt für Finanzen,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation 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),

* Langue de procédure: l'allemand.

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. M. Wathelet, président de chambre, MM. C. W. A. Timmermans, P. Jann, S. von Bahr et A. Rosas (rapporteur), juges,

avocat général: M. P. Léger,
greffier: M. R. Grass,

considérant les observations écrites présentées:

— pour le gouvernement allemand, par MM. W.-D. Plessing et M. Lumma, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et K. Gross, en qualité d'agents, assistés de M^c A. Böhlke, Rechtsanwalt,

vu le rapport du juge rapporteur,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 19 septembre 2002,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par ordonnance du 22 février 2001, parvenue à la Cour le 30 avril suivant, le Bundesfinanzhof a posé, en vertu de l'article 234 CE, une question préjudicielle sur l'interprétation 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 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant Auto Lease Holland BV (ci-après «Auto Lease») au Bundesamt für Finanzen (Office fédéral des impôts, ci-après le «Bundesamt») au sujet du droit de cette société au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») sur le carburant livré au nom et pour le compte de cette dernière par des entreprises allemandes aux preneurs de véhicules en leasing.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

- 3 L'article 2, point 1, de la sixième directive soumet à la TVA «les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel».

- 4 Aux termes de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, «[e]st considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire». Selon l'article 6, paragraphe 1, de cette même directive, «[e]st considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5».
- 5 Les articles 8 et 9 de la sixième directive concernent le lieu des opérations imposables. L'article 8, paragraphe 1, sous b), qui a trait à la livraison de biens, prévoit que, dans le cas où le bien n'est pas expédié ou transporté, le lieu d'une livraison de biens est réputé se situer à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison. L'article 9, paragraphe 1, de cette directive, relatif aux prestations de services, énonce que le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel ladite prestation est rendue.
- 6 L'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive prévoit que la base d'imposition pour les livraisons ou les prestations de services à l'intérieur du pays, autres que celles visées sous b) à d), de la même disposition, est constituée «par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers [...]».
- 7 Intitulé «Naissance et étendue du droit à déduction», l'article 17, paragraphes 2 et 3, de la sixième directive dispose:

«2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

- a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

[...]

3. Les États membres accordent également à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée visée au paragraphe 2 dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins:

- a) de ses opérations relevant des activités économiques visées à l'article 4 paragraphe 2, effectuées à l'étranger, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées à l'intérieur du pays;

[...]»

- 8 Les modalités d'application des remboursements prévus à l'article 17, paragraphe 3, de la sixième directive sont fixées par la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11). Aux termes de cette directive, tout assujetti établi dans un État membre qui a payé la TVA pour les services qui lui sont rendus ou pour les biens qui lui ont été livrés à l'intérieur d'un autre État membre peut demander à ce dernier le remboursement de cette TVA à la condition qu'il n'ait pas effectué de livraisons de biens ou de prestations de services réputées se situer à l'intérieur de cet État membre.

La réglementation nationale

- 9 La réglementation applicable à l'époque des faits au principal était l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) de 1980 et l'Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (règlement d'application de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) également de 1980. Cette dernière détermine une procédure de remboursement de la TVA aux assujettis non établis à l'intérieur du pays.

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 10 Auto Lease est une société de leasing ayant son siège aux Pays-Bas qui met des véhicules automobiles à la disposition de ses clients. Pour la mise à disposition du véhicule, le preneur en leasing de celui-ci paie à Auto Lease les mensualités prévues par le contrat de leasing.
- 11 Auto Lease offre, en outre, au preneur de véhicule en leasing la possibilité de conclure avec elle un accord relatif à la gestion du carburant. L'accord permet à ce dernier de ravitailler son véhicule automobile en carburant et d'acheter de façon ponctuelle des produits pétroliers au nom et pour le compte d'Auto Lease. Il reçoit à cet effet un document appelé «ALH-Pass» ainsi qu'une carte de crédit de carburant émise par la société de cartes de crédit allemande DKV. Cette carte désigne Auto Lease comme étant la cliente de DKV. Celle-ci règle régulièrement ses comptes avec Auto Lease et indique les différentes livraisons en les faisant apparaître par véhicule.

- 12 Le preneur de véhicule en leasing règle chaque mois et par anticipation à Auto Lease un douzième des frais d'essence probables annuels. À la fin de l'année, les comptes de la consommation réelle sont établis. Un montant correspondant à la rémunération de la gestion de carburant s'y ajoute.

- 13 Il ressort de l'ordonnance de renvoi qu'Auto Lease paie aux Pays-Bas la TVA pour tous les services de leasing «y compris les frais de carburant».

- 14 Dans la mesure où les frais de carburant trouvent leur source dans des livraisons faites par des entreprises allemandes, Auto Lease a sollicité le remboursement de la TVA perçue par les autorités allemandes sur les livraisons de carburant effectuées au cours des années 1989 à 1993.

- 15 Le Bundesamt a, tout d'abord, accepté les demandes présentées au titre des années 1989 à 1991, mais il a, ensuite, modifié les décisions afférentes auxdites années en fixant le montant du remboursement à 0 DEM et en exigeant le reversement des montants antérieurement remboursés. Enfin, il a rejeté d'emblée les demandes de remboursement concernant les années 1992 et 1993. Selon lui, les frais relatifs à la TVA payée en amont n'avaient pas été exposés pour Auto Lease, mais pour le preneur de véhicule en leasing concerné.

- 16 Les réclamations formées par Auto Lease à l'encontre de ces décisions ont été rejetées ainsi que le recours introduit devant le Finanzgericht Köln (Allemagne).

- 17 Auto Lease a interjeté appel contre le jugement du Finanzgericht Köln devant le Bundesfinanzhof. Celui-ci a annulé ledit jugement et renvoyé l'affaire devant la juridiction de première instance. Selon le Bundesfinanzhof, cette dernière n'aurait pas dû laisser ouverte la question de savoir si les sociétés pétrolières avaient livré le carburant directement au preneur de véhicule en leasing ou d'abord à Auto Lease. Dans la dernière hypothèse, il serait en effet possible de se demander si c'est à l'intérieur du pays où les achats de carburant ont été effectués que le carburant a par la suite été livré par Auto Lease aux preneurs de véhicules en leasing ou si celle-ci avait effectué une prestation unique, taxable aux Pays-Bas, qui comprend également la gestion de carburant. Ce ne serait qu'après que les faits auront été suffisamment éclaircis qu'une question préjudicielle devrait être posée à la Cour.
- 18 Jugeant après renvoi, le Finanzgericht Köln a considéré qu'il n'y avait pas eu de livraison de carburant par lesdites sociétés pétrolières à Auto Lease. Selon ladite juridiction, il s'agirait plutôt de livraisons de carburant effectuées par lesdites sociétés pétrolières, sur le territoire de l'État membre de perception de la TVA, au profit des preneurs de véhicules en leasing. La demande a donc été rejetée.
- 19 Auto Lease a formé un recours en «Revision» contre ce jugement devant le Bundesfinanzhof. Elle demande l'annulation de ce jugement et le maintien du remboursement de la TVA initialement obtenu. Elle conclut en outre à ce que le Bundesamt soit condamné à fixer le montant du remboursement de la TVA payée en amont aux sommes exigées par elle pour les années 1992 et 1993.
- 20 Considérant que le litige dont il est saisi nécessite l'interprétation de la sixième directive, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Y a-t-il une livraison de carburant du donneur de leasing au preneur de leasing lorsque ce dernier ravitaille en carburant, à des postes d'essence, la voiture

donnée en leasing au nom et pour le compte du premier et cette livraison est-elle taxable au lieu de livraison visé à l'article 8, paragraphe 1, sous b), de la directive 77/388/CEE, ou la 'livraison subséquente' s'incorpore-t-elle dans le service du donneur de leasing taxable aux termes de l'article 9 de la directive 77/388/CEE?»

Sur la question préjudicielle

- 21 Par sa question, la juridiction de renvoi demande en substance si Auto Lease peut obtenir le remboursement de la TVA afférente au carburant acheté en Allemagne par les preneurs de véhicules en leasing pour ravitailler les véhicules ayant fait l'objet d'un contrat de leasing.

- 22 Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé à juste titre aux points 18 à 22 de ses conclusions, la demande du Bundesfinanzhof soulève deux questions.

- 23 La première question porte sur l'interprétation de l'article 5 de la sixième directive. Elle vise à savoir s'il y a, dans les circonstances de l'affaire au principal, une livraison de carburant du donneur au preneur de véhicule en leasing lorsque ce dernier ravitaille en carburant, à des postes d'essence, le véhicule automobile donné en leasing. Toutefois, cette question oblige à se demander si, préalablement, il y a eu livraison de carburant à Auto Lease par des sociétés pétrolières ou si celles-ci ont livré ce carburant directement au preneur de véhicule en leasing.

En effet, si lesdites sociétés pétrolières ont livré directement le carburant au preneur de véhicule en leasing et non à Auto Lease, la question de la qualification de la livraison subséquente prétendument réalisée par celle-ci au preneur de véhicule en leasing devient sans objet.

- 24 La seconde question ne se pose que dans l'hypothèse où les sociétés pétrolières ont livré le carburant à Auto Lease. Dans ce cas, il s'agit de déterminer si la livraison subséquente de cette dernière au preneur de véhicule en leasing est une livraison autonome, taxable au lieu où se trouvait le carburant au moment de la livraison (soit en Allemagne), ou si elle fait partie du service de leasing, taxable au lieu où le donneur de véhicule en leasing a établi son siège social (soit aux Pays-Bas).

Observations soumises à la Cour

- 25 Le gouvernement allemand et la Commission considèrent que la livraison de carburant par les sociétés pétrolières est, dans les circonstances de l'affaire au principal, effectuée uniquement aux preneurs de véhicules en leasing.
- 26 Le gouvernement allemand constate que, d'après l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, constitue une « livraison d'un bien » le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. La Cour aurait explicité ladite notion notamment dans son arrêt du 8 février 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, Rec. p. I-285), selon lequel ce serait le

transfert économique et non le transfert juridique qui est pertinent. Le gouvernement allemand considère que, néanmoins, il n'est pas exclu qu'une personne autre que l'acquéreur, en l'espèce le donneur de véhicule en leasing, puisse être le destinataire de la livraison de carburant. Compte tenu des circonstances de l'affaire au principal, rien n'indiquerait que ce soit le cas.

- 27 La Commission écarte, en premier lieu, la possibilité d'appliquer la jurisprudence résultant de l'arrêt du 8 mars 1988, Intiem (165/86, Rec. p. 1471), invoquée par la juridiction de renvoi. Elle considère que les circonstances du litige au principal diffèrent de celles de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Intiem, précité. Dans cette affaire, les employés ravitaillaient leurs propres véhicules aux frais de l'employeur pour les utiliser dans le cadre de leurs activités professionnelles. En revanche, dans l'affaire au principal, les preneurs de véhicules en leasing ne sont pas des employés d'Auto Lease et utilisent le carburant pour leurs propres besoins.
- 28 La Commission estime que les livraisons n'ont été effectuées aux frais d'Auto Lease qu'en apparence. Les mensualités versées à celle-ci par les preneurs de véhicules en leasing ne représenteraient qu'une avance. L'élément déterminant serait la consommation réelle établie à la fin de l'année que ces derniers devraient assurer financièrement. Les coûts de la livraison de carburant seraient par conséquent intégralement supportés par les preneurs de véhicules en leasing. Auto Lease exercerait des fonctions de fournisseur de crédit à l'égard de ceux-ci et recevrait une rémunération particulière au titre de ses prestations.
- 29 Par conséquent, le gouvernement allemand et la Commission concluent que le fait de remplir le réservoir des véhicules automobiles constitue une livraison directe de carburant des sociétés pétrolières aux preneurs de véhicules en leasing, ce qui implique que la question posée par le Bundesfinanzhof n'est pas pertinente.

- 30 Ce n'est qu'à titre subsidiaire que le gouvernement allemand et la Commission examinent la question de savoir si la livraison de carburant est une livraison subséquente aux preneurs de véhicules en leasing dans le cadre d'une prestation unique de services «leasing» ou d'une prestation principale indépendante de celle résultant du contrat de leasing. Ils considèrent que les faits au principal, examinés à la lumière de la jurisprudence de la Cour, indiquent qu'il s'agit de deux prestations distinctes: d'une part, une prestation de leasing et, d'autre part, une livraison de carburant. La livraison subséquente de carburant aux preneurs de véhicules en leasing constituerait donc, dans cette hypothèse, une prestation principale dont le lieu devrait être déterminé conformément à l'article 8, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive.

Réponse de la Cour

- 31 Il y a lieu de rappeler que, aux termes de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, «[e]st considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire».
- 32 Ainsi que la Cour l'a constaté aux points 7 et 8 de l'arrêt *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, précité, il résulte du libellé de cette disposition que la notion de livraison d'un bien ne se réfère pas au transfert de propriété dans les formes prévues par le droit national applicable, mais elle inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer en fait comme si elle était le propriétaire de ce bien. La finalité de la sixième directive pourrait être compromise si la constatation d'une livraison de biens, qui est l'une des trois opérations taxables, était soumise à la réalisation de conditions qui varient d'un État membre à l'autre, comme c'est le cas de celles relatives au transfert de propriété en droit civil.

- 33 Par conséquent, pour répondre à la question posée, il y a lieu d'examiner à qui, donneur ou preneur de véhicule en leasing, les sociétés pétrolières ont transféré, dans l'affaire au principal, ce pouvoir de disposer, en fait, du carburant comme un propriétaire.
- 34 Il est constant que le preneur de véhicule en leasing est habilité à disposer du carburant comme s'il était le propriétaire de ce bien. En effet, il obtient directement le carburant à des postes d'essence et Auto Lease n'a à aucun moment le pouvoir de décider quelle est la manière dont le carburant doit être utilisé et à quelles fins a lieu cette utilisation.
- 35 La thèse selon laquelle le carburant serait livré à Auto Lease, étant donné que le preneur de véhicule en leasing achète le carburant au nom et pour le compte de celle-ci qui avance le prix de ce bien, ne saurait être retenue. Ainsi que le fait valoir à juste titre la Commission, les livraisons n'ont été effectuées aux frais d'Auto Lease qu'en apparence. En effet, d'une part, les mensualités versées à celle-ci ne représentent qu'une avance. D'autre part, la consommation réelle, établie à la fin de l'année, est assurée financièrement par le preneur de véhicule en leasing, lequel, par conséquent, supporte intégralement les coûts de la livraison de carburant.
- 36 Ainsi, l'accord relatif à la gestion de carburant n'est pas un contrat de livraison de carburant, mais il constitue plutôt un contrat de financement de l'achat de celui-ci. Auto Lease n'achète pas le carburant pour le revendre par la suite au preneur de véhicule en leasing, mais ce dernier achète le carburant, en choisissant librement sa qualité et sa quantité, ainsi que le moment de l'achat. Auto Lease exerce, en réalité, des fonctions de fournisseur de crédit à l'égard du preneur de véhicule en leasing.

- 37 Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il n'y a pas livraison de carburant du donneur de véhicule en leasing au preneur de véhicule en leasing lorsque ce dernier ravitaille en carburant, à des postes d'essence, le véhicule ayant fait l'objet d'un contrat de leasing, alors même que ce ravitaillement est effectué au nom et pour le compte dudit donneur.
- 38 Dans ces conditions, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question soulevée par la demande du Bundesfinanzhof (voir point 24 du présent arrêt).

Sur les dépens

- 39 Les frais exposés par le gouvernement allemand et par la Commission, 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 de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 22 février 2001, dit pour droit:

L'article 5, paragraphe 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'il n'y a pas livraison de carburant du donneur de véhicule en leasing au preneur de véhicule en leasing lorsque ce dernier ravitaille en carburant, à des postes d'essence, le véhicule ayant fait l'objet d'un contrat de leasing, alors même que ce ravitaillement est effectué au nom et pour le compte dudit donneur.

Wathelet

Timmermans

Jann

von Bahr

Rosas

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 6 février 2003.

Le greffier

Le président de la cinquième chambre

R. Grass

M. Wathelet