



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE

M^{ME} TAMARA ČAPETA

présentées le 27 janvier 2022¹

Affaire C-607/20

GE Aircraft Engine Services Ltd

contre

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(demande de décision préjudicielle formée par le First-tier Tribunal [Tax Chamber] [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni])

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Article 26, paragraphe 1, sous b) – Prestations de services effectuées à titre gratuit – Notion de “pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise” – Remise gratuite de bons d'achat au personnel dans le cadre d'un programme de récompense – Opérations assimilées à des prestations de services à titre onéreux – Portée »

I. Introduction

1. La présente affaire comporte plusieurs strates. La strate externe est constituée par l'interprétation même que sollicite le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni] dans un litige concernant l'obligation de déclarer la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en aval afférente au transfert à titre gratuit de bons d'achat par un assujetti à son personnel. La juridiction de renvoi n'est pas certaine qu'il faille considérer ce transfert comme une prestation effectuée par l'assujetti pour ses « besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise » au sens de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112/CE².

2. Ce litige recèle toutefois, sous sa surface, une question de neutralité fiscale. En effet, si l'on considère que l'opération en cause relève de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, la valeur de ces bons serait soumise *deux fois* à la TVA. Une première fois lors de leur transfert par l'assujetti à son personnel et une seconde fois lors de l'utilisation du droit qui leur est sous-jacent (qui est de recevoir des biens ou des services de la part d'un détaillant sélectionné).

3. Par conséquent, en répondant aux questions de la juridiction de renvoi, la Cour aura l'occasion de préciser à quel moment, dans le cas de bons d'achat tels que ceux en cause dans la présente affaire, les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la TVA sont remplies.

¹ Langue originale : l'anglais.

² Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

II. Le cadre juridique

4. Le champ d'application de la directive TVA est défini à son article 2, paragraphe 1. Il prévoit, sous c), que sont soumises à la TVA « les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ».

5. En vertu de l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA, la « livraison de biens » s'entend du « transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire », tandis qu'en vertu de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA, la « prestation de services » est considérée comme « toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens ».

6. L'article 26, paragraphe 1, de la directive TVA est libellé comme suit :

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

[...]

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 »³.

7. Aux termes de l'article 62, paragraphe 1, de la directive TVA, un fait générateur est considéré comme « le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe ». Conformément à l'article 63 de la directive TVA, « [l]e fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée ».

III. Les faits à l'origine du litige, la procédure au principal et les questions préjudicielles

8. GE Aircraft Engine Services Limited (ci-après la « requérante ») est une société qui assure l'entretien et la maintenance de moteurs à réaction au Royaume-Uni. Elle fait partie du groupe de sociétés General Electric (ci-après « GE »), un conglomérat multinational américain.

9. La requérante a mis en place un programme spécial de reconnaissance à destination du personnel, dénommé « Above & Beyond ». Dans le cadre de ce programme, tout membre du personnel de la requérante pouvait désigner n'importe quel collègue pour des actes qu'il considérait comme méritant une reconnaissance spéciale, conformément aux conditions d'éligibilité du programme.

10. Ce programme « Above & Beyond » comportait différents niveaux de récompense. Une personne en désignant une autre était appelée à choisir le niveau de récompense approprié et à fournir des informations sur les raisons pour lesquelles la personne désignée méritait celle-ci. En l'espèce, seul le niveau intermédiaire de ce régime de récompense est en cause. À ce niveau, et après une procédure d'approbation interne, la personne désignée se voyait remettre un bon d'achat au détail.

³ Dans un souci d'exhaustivité, je relève que, conformément à l'article 26, paragraphe 2, de la directive TVA, « [l]es États membres peuvent déroger aux dispositions du paragraphe 1 à condition que cette dérogation ne conduise pas à des distorsions de concurrence ». En l'espèce, rien n'indique que le Royaume-Uni ait fait usage de cette possibilité.

11. Dans le cas des récompenses comportant des bons d'achat, la personne désignée recevait un lien vers un site Internet géré par Globoforce Limited, un fournisseur de services de reconnaissance sociale. Sur le site Internet de Globoforce, le salarié sélectionné pouvait choisir un bon d'achat parmi ceux correspondant à une liste de détaillants (participant au programme). Une fois choisi, le bon ne pouvait être échangé que chez le détaillant désigné.

12. La fourniture de bons par Globoforce au salarié se déroulait de la façon suivante. Dans un premier temps, Globoforce achetait les bons directement auprès des détaillants concernés, avant de les vendre à GE aux États-Unis (GE US). GE US les revendait lui-même au siège de GE, également situé aux États-Unis (GE HQ). GE HQ effectuait ensuite une fourniture transfrontalière des bons à plusieurs entités GE au Royaume-Uni. Chacune de ces entités, dont la requérante, en sa qualité d'employeur, fournissait les bons aux salariés désignés dans le cadre du programme « Above & Beyond ».

13. Comme cette fourniture de bons provenait d'entités situées en dehors de l'Union européenne, la requérante acquittait la TVA en amont sur la fourniture de ces bons par GE HQ en application du régime de l'autoliquidation et récupérait le montant correspondant auprès des autorités fiscales compétentes.

14. Lorsque le salarié distingué utilisait le bon qui lui avait été remis pour acheter des biens ou des services, le détaillant participant déclarait la TVA en aval afférente à la valeur du bon.

15. Le 20 décembre 2017, les Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (administration fiscale et douanière, Royaume-Uni, ci-après la « partie défenderesse ») ont adressé à la requérante un redressement de 332 495 livres sterling (GBP) (environ 374 389 euros) pour la période allant de décembre 2013 à octobre 2017, au titre de la TVA en aval non déclarée sur la valeur des bons d'achat fournis dans le cadre du programme « Above & Beyond ».

16. Éprouvant des doutes quant à l'interprétation de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité)] a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- « 1) L'émission par un assujetti, au profit de ses salariés, de bons d'achat destinés à être utilisés auprès de détaillants tiers dans le cadre d'un programme de reconnaissance des salariés les plus performants constitue-t-elle une prestation de services effectuée "pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise" au sens de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la [directive TVA] ?
- 2) Le fait que l'assujetti attache une finalité commerciale à l'émission des bons d'achat au profit de ses salariés a-t-il une incidence sur la réponse à la première question ?
- 3) Le fait que les bons d'achat émis soient réservés à l'usage personnel des salariés et puissent être utilisés par ces derniers pour leurs besoins privés a-t-il une incidence sur la réponse à la première question ? »

17. La juridiction de renvoi a indiqué que la présente affaire tient lieu d'affaire pilote pour d'autres recours nés de faits similaires et concernant 19 autres membres du groupe GE.

18. Des observations écrites ont été déposées par la requérante et la Commission européenne. Ces parties ont également été entendues lors de l'audience qui s'est tenue le 24 novembre 2021.

IV. Analyse

19. Les présentes conclusions sont structurées comme suit. Je commencerai par l'interprétation de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA et, à la lumière de celle-ci, je répondrai aux questions posées par la juridiction de renvoi (A). Nous verrons toutefois qu'il peut en résulter, dans la présente affaire, que la valeur des mêmes bons soit soumise deux fois à la TVA. En outre, j'examinerai si le transfert de ces bons constitue bien un fait générateur de la TVA (B).

A. Les services fournis pour des besoins privés ou à des fins étrangères à l'entreprise d'un assujetti

20. En substance, la juridiction de renvoi cherche à savoir si le transfert de bons à titre gratuit par un assujetti à son personnel, dans le cadre d'un régime de récompense du personnel tel que celui en cause dans la présente affaire, doit être soumis à la TVA en tant que prestation de services à titre onéreux, conformément à l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA.

21. La résolution de cette question requiert d'interpréter la notion de « prestation effectuée » « pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise », telle qu'elle figure dans cette disposition.

22. Par conséquent, j'aborderai d'abord l'interprétation de cette notion (1) avant de répondre aux questions spécifiques posées par la juridiction de renvoi (2).

1. Les dispositions relatives à l'identification des « fins étrangères à l'entreprise »

23. Aux termes de l'article 26, paragraphe 1, de la directive TVA, deux types de situation doivent être assimilés à une prestation de services effectuée à titre onéreux. La première concerne l'utilisation de biens affectés à l'entreprise pour les besoins privés d'un assujetti, pour ceux de son personnel ou à des fins étrangères à son entreprise. La seconde concerne les prestations de services effectuées à titre gratuit par un assujetti « pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise ».

24. Il s'agit dans la présente affaire des prestations de services effectuées à titre gratuit. Précisons d'emblée qu'il est constant qu'il y a bien eu prestation de services, ou que des services ont été fournis à titre gratuit. La seule question qui demeure est de savoir si ces services ont été fournis à des fins privées ou propres à l'entreprise.

25. À cet égard, il convient de rappeler que les prestations de services effectuées *à titre gratuit* ne relèvent normalement pas du champ d'application de la directive TVA⁴. L'article 26, paragraphe 1, sous b), de cette directive prévoit toutefois une dérogation à cette règle générale⁵. Comme l'a relevé la Commission lors de l'audience, cette disposition crée la fiction juridique selon laquelle certaines opérations, bien que fournies sans contrepartie, entrent néanmoins dans le champ d'application du système de TVA.

⁴ Voir article 2, paragraphe 1, de la directive TVA, et arrêts du 5 février 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (154/80, EU:C:1981:38, point 14), et du 1^{er} avril 1982, *Hong-Kong Trade Development Council* (89/81, EU:C:1982:121, point 10).

⁵ Voir, à cet égard, arrêt du 11 décembre 2008, *Danfoss et AstraZeneca* (C-371/07, ci-après l'« arrêt Danfoss et AstraZeneca », EU:C:2008:711, point 26).

26. Cette dérogation a été justifiée par des raisons relevant de l'équité et de la neutralité fiscale : l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA vise à empêcher un assujetti de tirer un avantage de l'utilisation pour des besoins privés de biens ou de services de son entreprise par rapport à un consommateur ordinaire qui supporte la charge de la TVA payée en amont aux stades antérieurs de la commercialisation⁶. En effet, contrairement à l'assujetti, le consommateur ne bénéficie pas de la possibilité d'étendre la chaîne symbolique des opérations (en amont) pour transférer la charge fiscale « en aval »⁷.

27. En résumé, l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA vise à garantir que, dans des circonstances qui ne relèvent pas d'une activité professionnelle, l'assujetti soit reconnu comme un consommateur final aux fins de la TVA.

28. À cette fin, et tel que je le lis, l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA assimile, dans un premier temps, toutes les prestations de services effectuées à titre gratuit à des prestations effectuées pour les *besoins privés* de l'assujetti ou pour ceux de son personnel. Ces opérations sont ainsi assimilées à d'autres prestations de services effectuées à titre onéreux (à des fins étrangères à l'entreprise), avec cet effet que l'assujetti doit déclarer la taxe en aval afférente à ces prestations.

29. Ainsi, si les services sont fournis gratuitement, l'assujetti est, par défaut, assimilé au consommateur final. Toutefois, dans un second temps, l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA prévoit qu'une prestation de services effectuée à titre gratuit peut néanmoins être considérée comme *n'ayant pas* été fournie pour les besoins privés (et donc comme une prestation de services effectuée à titre onéreux), dès lors que cette prestation répond à des fins propres à l'entreprise d'un assujetti⁸.

30. Comment s'opère toutefois cette détermination ?

31. Selon la requérante, il convient de tenir compte de l'intention subjective qu'a manifestée l'assujetti en instituant la fourniture gratuite de biens ou de services. Ainsi, dès lors qu'un assujetti fournit un service à titre gratuit dans le *but* d'être utile à son entreprise, ce service doit être considéré comme effectué aux fins de l'entreprise au sens de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA. De la même manière, la requérante estime que les politiques d'entreprise d'un assujetti qui visent à augmenter indirectement la productivité du personnel en améliorant la satisfaction et l'engagement des salariés doivent être considérées comme relevant de la notion de « fin propre à l'entreprise ».

32. Comme je l'ai expliqué au point 28 des présentes conclusions, l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA est fondé sur la prémisse selon laquelle *toutes* les prestations de services effectuées à titre gratuit par un assujetti pour les besoins de son personnel sont considérées comme des prestations de services effectuées à des fins étrangères à l'entreprise. À ce stade de l'analyse, il n'est donc pas procédé à une appréciation de l'opération particulière en cause. Aussi, en vertu de cette prémisse, est-il dénué de pertinence, pour le traitement d'une opération particulière au titre de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, que l'assujetti ait eu

⁶ Voir, notamment, arrêts du 8 mars 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, point 27) ; du 23 avril 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, point 41), et du 9 juillet 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, point 21).

⁷ Voir, par exemple, arrêt du 27 juin 1989, Kühne (50/88, EU:C:1989:262, point 12). Voir, également, considérant 30 de la directive TVA. Voir également, en ce sens, arrêts du 16 octobre 1997, Fillibeck (C-258/95, ci-après l'« arrêt Fillibeck », EU:C:1997:491, point 25) ; du 20 janvier 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, point 23), et Danfoss et AstraZeneca (points 46 à 48).

⁸ Voir article 26, paragraphe 1, de la directive TVA.

l'intention subjective que la prestation soit effectuée à des fins propres à l'entreprise ou pour des besoins privés. Dès lors que la prestation est à titre gratuit, la directive TVA présume qu'elle est réalisée pour des besoins privés.

33. Les caractéristiques particulières d'une opération ne prennent de l'importance que lorsqu'un assujetti souhaite démontrer qu'une opération particulière relevant de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA n'a pas en réalité été effectuée pour des besoins privés, mais pour des fins propres à l'entreprise. Des deux principaux arrêts relatifs à l'interprétation de cette disposition, *Fillibeck*⁹ et *Danfoss et AstraZeneca*¹⁰, il ressort que la Cour identifie un objectif de l'entreprise en vérifiant si les exigences de l'*entreprise de cet assujetti particulier* « nécessitent » ou « commandent » la fourniture de ce service (qui, dans ces affaires, concernait, respectivement, le transport gratuit et le déjeuner gratuit)¹¹.

34. Je ne peux pas nier que l'accent mis sur le terme « nécessiter » est susceptible d'être interprété de manière à introduire un certain élément de subjectivité. C'est en substance ce que soutient la requérante, et c'est aussi ce qui découle d'une lecture naturelle de ce terme. Il convient toutefois, selon moi, d'aller au-delà de la signification purement linguistique de ce terme et d'envisager l'approche que propose la requérante dans un contexte plus large.

35. En effet, si l'on admettait comme critère l'intention professionnelle alléguée par un assujetti, il en résulterait que c'est à l'assujetti individuel qu'il reviendrait de décider quand une opération particulière est effectuée aux fins de l'entreprise et n'est donc pas soumise à la TVA. Les tribunaux se trouveraient ainsi dans la position délicate de devoir vérifier ces décisions professionnelles à l'aune de leur véritable nécessité. En outre, permettre que la signification de la notion de « nécessité » soit laissée à l'interprétation subjective d'un assujetti à la TVA conduirait à cette conséquence déraisonnable que deux assujettis effectuant des prestations imposables identiques dans le cadre d'une activité identique n'en pourraient pas moins parvenir à des conclusions différentes quant à la « nécessité » d'un service. Cela ouvrirait la possibilité d'exclure du champ d'application de la directive TVA une opération qui serait sinon taxable. Il est évident qu'un tel résultat ne saurait être concilié avec l'interprétation stricte que la Cour a faite de cette disposition¹².

36. Par conséquent, les arrêts *Fillibeck*¹³ et *Danfoss et AstraZeneca*¹⁴ me semblent procéder à l'interprétation de la « nécessité » d'une opération à partir de deux éléments objectivement déterminés : premièrement, l'existence d'un lien entre un service fourni à titre gratuit et l'activité économique de l'assujetti, et, deuxièmement, l'existence d'un contrôle sur l'utilisation de ce service afin de garantir que le service est effectivement utilisé dans le cadre de l'activité économique de l'assujetti ou en vue de réaliser celle-ci.

⁹ Voir arrêt *Fillibeck*.

¹⁰ Voir arrêt *Danfoss et AstraZeneca*.

¹¹ Voir, à cet égard, arrêt *Fillibeck* (point 29), et arrêt *Danfoss et AstraZeneca* (point 59).

¹² Voir, en ce sens, arrêts *Fillibeck* (points 26 et 29), ainsi que *Danfoss et AstraZeneca* (points 57 et 58).

¹³ Voir arrêt *Fillibeck*.

¹⁴ Voir arrêt *Danfoss et AstraZeneca*.

37. Le premier élément garantit que le service considéré est fourni pour les besoins de l'activité économique de l'assujetti¹⁵. Toutefois, ainsi que la requérante l'a relevé tant dans ses observations que lors de l'audience, cette exigence ne saurait faire l'objet d'une interprétation stricte qui voudrait que l'activité de cette personne soit impossible en l'absence de ce service.

38. Il n'en demeure pas moins que l'exigence de nécessité ne saurait non plus viser un service qui, de façon habituelle et générale, concerne tout type d'activité. Ainsi, le transport des salariés vers et depuis leur lieu de travail est certes nécessaire à l'organisation du travail. On ne saurait toutefois le considérer en soi comme une « fin propre à l'entreprise », au sens de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA. Il n'est donc pas susceptible d'être fourni gratuitement et de ne pas être soumis à la TVA. En acceptant, dans son arrêt *Fillibeck*¹⁶, de considérer la fourniture de services de transport à titre gratuit comme étant effectués pour les besoins de l'entreprise, la Cour a établi un lien entre ces services et les « spécificités propres aux entreprises de construction »¹⁷. Ce sont ces circonstances spécifiques qui les « nécessitent » ou les « commandent », même si la Cour n'a pas estimé que le transport vers et depuis le lieu de travail était nécessaire au sens traditionnel de ce terme.

39. Dans l'arrêt *Danfoss et AstraZeneca*¹⁸, aucun critère de qualification spécifique au secteur n'est apparu. La Cour n'en a pas moins noté que les « spécificités propres à l'organisation de l'entreprise » doivent constituer un indice selon lequel les prestations en cause fournies à titre gratuit aux employés sont effectuées à des fins qui ne sont pas étrangères à l'entreprise¹⁹. Ainsi a-t-il été admis qu'un déjeuner gratuit était néanmoins utile à l'entreprise, en ce qu'il était étroitement lié à l'organisation spécifique de l'activité de l'assujetti (étant entendu que ce déjeuner n'était offert que lors de réunions commerciales particulières)²⁰.

40. Dans le même ordre d'idées, si l'on ne peut nier que l'augmentation de l'efficacité résultant d'une plus grande satisfaction des salariés d'un assujetti présente un lien avec son activité économique, ce lien est cependant *général* et ne présente donc pas une spécificité suffisante par rapport aux particularités de l'activité d'un assujetti, de même que le transport et la fourniture de repas aux employés sont des intérêts généraux de toute entreprise. Par conséquent, les cadeaux gratuits qui motivent les salariés ne diffèrent pas des déjeuners gratuits ou des transports gratuits. Ils ne relèvent tout simplement pas de la notion de « fin propre à l'entreprise », inhérente à l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, sauf s'il peut être établi que les spécificités propres à l'organisation de l'entreprise de l'assujetti ou d'autres circonstances particulières peuvent « nécessiter » la fourniture de services gratuits, en faisant ainsi passer ces services de la sphère des besoins privés à la notion de « fin propre à l'entreprise ».

41. Le second élément – celui du contrôle – permet de s'assurer que, pendant toute la période durant laquelle il est fourni, le service en cause reste lié à l'activité économique de l'assujetti. L'existence du contrôle s'apprécie de manière objective. À ce titre, il doit être démontré que l'assujetti a déterminé *seul* et à tout moment l'utilisation finale prévue d'un service²¹. Ainsi, dans

¹⁵ Voir, en ce sens, arrêts du 11 juillet 1991, *Lennartz* (C-97/90, EU:C:1991:315, point 21) ; du 8 mars 2001, *Bakcsi* (C-415/98, EU:C:2001:136, point 29) ; du 23 avril 2009, *Puffer* (C-460/07, EU:C:2009:254, point 46), et du 22 mars 2012, *Klub* (C-153/11, EU:C:2012:163, points 38 à 41). Voir, également, conclusions de l'avocat général Mengozzi dans l'affaire *Astra Zeneca UK* (C-40/09, EU:C:2010:218, point 65), et dans l'affaire *Vereniging Noordelijke Land – en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, point 46).

¹⁶ Voir arrêt *Fillibeck*.

¹⁷ Point 32 de cet arrêt.

¹⁸ Voir arrêt *Danfoss et AstraZeneca*.

¹⁹ Point 63 de cet arrêt.

²⁰ Points 59 et 60 de cet arrêt.

²¹ Voir, par analogie, arrêt du 17 juillet 2014, *BCR Leasing IFN* (C-438/13, EU:C:2014:2093, point 26).

l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Fillibeck*²², le contrôle a été établi par le fait que l'entreprise de construction a dicté les itinéraires et les horaires de transport, qui ne relevaient pas du choix des salariés²³. De même, dans les affaires *Danfoss* et *AstraZeneca*²⁴, ce sont les employeurs respectifs qui dictaient le moment, le lieu et l'occasion auxquels les repas gratuits accompagnant les réunions d'affaires étaient fournis à leur personnel²⁵.

42. Il est vrai, comme le relève la requérante, que l'élément de contrôle n'exclut pas, en soi, la possibilité pour un salarié de tirer un certain avantage privé de l'utilisation de biens ou de services fournis gratuitement par son employeur. En effet, il est pratique et économique de bénéficier gratuitement d'un transport aller-retour depuis un lieu de travail difficile d'accès, tout comme de recevoir des sandwiches lors de réunions de travail longues ou importantes. Toutefois, le simple fait qu'un salarié bénéficie d'un service fourni gratuitement par son employeur (dont, comme c'est généralement le cas, le chauffage, les mesures générales de sécurité sur le lieu de travail et le mobilier de bureau) ne vient ni contredire ni diminuer l'objectif propre à l'« entreprise » qui s'attache à la fourniture de ces biens et services²⁶. Après tout, c'est l'assujetti qui détermine et contrôle l'affectation de ces frais généraux. Les avantages subjectifs qui en découlent pour les employés sont simplement accessoires à la fourniture « principale » des biens ou services considérés²⁷.

43. Cela nous amène aux questions préjudicielles posées par la juridiction nationale.

2. Les questions préjudicielles posées à la Cour

44. La juridiction de renvoi pose trois questions. Par sa première question, cette juridiction demande en substance si la fourniture des bons en cause est effectuée pour les besoins de l'entreprise de la requérante ou pour ses besoins privés, au sens de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA. Les deuxième et troisième questions s'appuient ensuite sur la réponse que la Cour donnera à la première question. Elles visent à déterminer, respectivement, si le fait que soit attachée une finalité professionnelle à l'émission des bons en cause a une incidence sur la réponse à la première question (deuxième question), et si la circonstance que ces bons sont réservés à l'usage personnel des salariés et peuvent être utilisés pour leur besoins privés présente une quelconque pertinence (troisième question).

45. Je traiterai ces trois questions ensemble.

46. Étant donné que, ainsi qu'il a été exposé, l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA part de la prémisse selon laquelle les services fournis gratuitement par un assujetti à ses salariés doivent être assimilés à des services effectués pour leurs besoins privés, il convient d'emblée de conclure que le service que fournit la requérante en remettant à ses salariés des bons d'achat à utiliser dans des commerces de détail relève du champ d'application de cette disposition. En

²² Voir arrêt *Fillibeck*.

²³ Voir arrêt *Fillibeck* (point 22), et conclusions de l'avocat général Léger dans cette affaire (C-258/95, EU:C:1997:19, point 44).

²⁴ Voir arrêt *Danfoss* et *AstraZeneca*.

²⁵ Voir arrêt *Danfoss* et *AstraZeneca* (points 53 et 60).

²⁶ Voir arrêts *Fillibeck* (point 30), et *Danfoss* et *AstraZeneca* (point 62).

²⁷ Voir, par analogie, arrêt du 19 décembre 2018, *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, point 34 et jurisprudence citée). Voir également, pour une explication des raisons qui sous-tendent cette exemption des services auxiliaires, arrêt du 18 janvier 2018, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, point 30).

réponse à la deuxième question de la juridiction de renvoi, il y a lieu de préciser que la conception subjective (ou l'intention) de l'assujetti selon laquelle ces bons sont fournis à des fins servant l'entreprise ne change rien à cette constatation.

47. Toutefois, s'il peut être établi que l'activité économique de la requérante « nécessitait » les services en cause, cela signifierait qu'ils ont été fournis en vue d'une fin propre à l'entreprise, même s'ils ont été fournis à titre gratuit. Il convient donc de répondre à la troisième question de la juridiction de renvoi qu'il faut que les services en cause soient liés à l'activité économique de l'assujetti et que ce dernier, en tant que prestataire de ces services à titre gratuit, ait un contrôle sur leur utilisation afin d'assurer un lien constant avec sa propre activité économique ou la poursuite de celle-ci.

48. Il ressort de la décision de renvoi que le programme « Above & Beyond » vise à encourager et à récompenser par des bons d'achat les performances et le comportement des salariés. Ces bons peuvent être échangés auprès d'une série de détaillants participants. Lors de l'audience, la requérante a indiqué qu'elle n'avait aucune connaissance de ce que les salariés faisaient de leurs bons d'achat. Au vu du dossier, il ne semble pas non plus y avoir de limitation d'utilisation autre que celle de choisir un détaillant participant sur le site Internet de Globoforce. En d'autres termes, et comme l'a également confirmé la requérante lors de l'audience, un salarié pouvait utiliser lesdits bons à son entière discrétion et pour ses besoins personnels. Le contrôle du régime de récompense ne portait que sur le point de savoir si, et le cas échéant à quel niveau, un salarié serait récompensé pour son effort supplémentaire au travail.

49. Si ces éléments étaient confirmés, il n'y aurait aucune indication d'un lien suffisant avec l'activité économique de la requérante ou quant à l'existence d'un contrôle sur l'utilisation des bons. En d'autres termes, si l'on suivait le critère avancé par la Cour dans ses arrêts *Fillibeck*²⁸ et *Danfoss et AstraZeneca*²⁹, le transfert des bons en cause ne serait pas considéré comme étant « nécessité » par les exigences de l'entreprise du requérant. Autrement dit, l'opération en cause relèverait de la règle par défaut de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA en tant que prestation de services à titre onéreux.

B. Les bons d'achat et les opérations imposables

50. Si la présente affaire concernait le fait d'offrir en cadeau des micro-ondes³⁰ ou d'autres biens ou services simples, je pourrais arrêter là mes conclusions. Du fait de la nature complexe des bons d'achat, force est toutefois de soumettre la conclusion figurant ci-dessus à plus ample réflexion.

51. En effet, si l'opération en cause relève réellement du champ d'application de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, la requérante devrait alors supporter la charge de la TVA sur la valeur de ces bons comme si elle en était la consommatrice finale. Or, lorsque les salariés échangent ultérieurement ces bons contre des biens ou services proposés par les détaillants participants, ils supportent également la charge de la TVA sur la *même* valeur. Autrement dit, la valeur desdits bons serait soumise deux fois à la TVA³¹.

²⁸ Voir arrêt *Fillibeck*.

²⁹ Voir arrêt *Danfoss et AstraZeneca*.

³⁰ Lors de l'audience, la Commission a fait référence à la fourniture gratuite de micro-ondes pour simplifier la discussion entourant l'application de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA et pour ainsi rappeler l'exigence générale à laquelle est soumis un assujetti de déclarer la taxe en aval afférente à toutes les opérations de dons.

³¹ Certes, ce n'est le cas que si la TVA afférente au bon n'a pas été exprimée dans son prix et a déjà été perçue au moment de l'émission. Ce n'est toutefois possible que si le montant exact de la TVA est déjà connu à ce moment précis.

52. Comparons ce cas de figure à la situation fictive d'un assujetti offrant des micro-ondes à ses employés. Il n'y aurait pas de double imposition. La TVA ne devrait être perçue que sur l'opération consistant à les offrir en cadeau.

53. Il est évident qu'un résultat conduisant à une double imposition n'est pas compatible avec le principe de neutralité fiscale³² (de même, pourrait-on ajouter, qu'avec les principes fondamentaux d'équité).

54. Je ne suis cependant pas convaincue que ce résultat soit l'effet secondaire automatique du système établi par la directive TVA, tel qu'appliqué à certains types de bons.

55. Comme l'ont montré les observations des parties et la discussion lors de l'audience, l'appel apparent à la taxation de toutes les opérations touchant à des bons semble trouver son origine dans une interprétation erronée de l'arrêt Astra Zeneca UK³³. En qualifiant la remise d'un bon d'achat de « prestation de services » distincte de son droit sous-jacent, la Cour aurait en effet elle-même, selon cette interprétation, considéré cette remise comme une opération taxable indépendante.

56. Je ne suis pas d'accord.

57. Dans l'affaire Astra Zeneca UK³⁴, l'employeur offrait à ses salariés la possibilité de recevoir des bons d'achat au détail contre leur renonciation à une partie de leur rémunération en espèces³⁵. C'est dans ce contexte que la Cour a considéré que, aux fins de la TVA, le transfert de ces bons constitue une « prestation de services » au sens de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA³⁶. Cette conclusion est pleinement justifiée : en effet, l'article 14, paragraphe 1, de la directive TVA définit la livraison de biens comme « le transfert du droit de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire », alors que l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA comporte une définition a contrario qui considère toute livraison ne constituant pas une « livraison de biens » comme étant *nécessairement* une « prestation de services ».

58. Il serait cependant peu judicieux de conclure de cette seule affirmation que la cession de bons devient automatiquement un fait générateur indépendant. En effet, outre qu'elle méconnaîtrait les conditions qui sous-tendent l'article 62 de la directive TVA, une telle conclusion méconnaîtrait également la réalité économique et commerciale en amalgamant deux opérations totalement distinctes, à savoir le transfert du bon, d'une part, et le transfert du droit qui lui est sous-jacent, d'autre part³⁷.

³² Voir, par analogie, arrêt du 30 septembre 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, point 31 et jurisprudence citée). Voir également, plus généralement, en ce qui concerne le lien entre le principe de neutralité fiscale et la double imposition, arrêt du 27 septembre 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, point 28 et jurisprudence citée).

³³ Arrêt du 29 juillet 2010 (C-40/09, EU:C:2010:450).

³⁴ Arrêt du 29 juillet 2010 (C-40/09, EU:C:2010:450).

³⁵ Point 24 de cet arrêt.

³⁶ Point 26 dudit arrêt.

³⁷ Voir, par exemple, arrêts du 24 octobre 1996, Argos Distributors (C-288/94, EU:C:1996:398, point 15) ; du 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, point 32), et du 5 juillet 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, point 32).

59. En effet, comme ce sont les *livraisons* de biens et les *prestations* de services qui sont soumises à la TVA et non les paiements effectués en contrepartie de celles-ci³⁸, toute opération à titre onéreux, en particulier lorsqu'elle implique des droits (futurs ou incertains), ne donne pas lieu à un fait générateur³⁹. En d'autres termes, dès lors qu'il n'y a pas eu fourniture complète de ces biens ou services, aucun fait générateur ne saurait survenir⁴⁰.

60. C'est pourquoi, à mon sens, il faut distinguer entre, d'une part, le transfert d'un droit « en tant que tel » et, d'autre part, le transfert d'un « droit à une fourniture future » de biens et de services.

61. Le premier type de livraison ou de prestation est soumis à la TVA en raison du fait qu'il matérialise effectivement, pour l'acquéreur, une fourniture qui est achevée et qui lui permet d'être considéré comme le consommateur d'un service⁴¹. Le fait générateur intervient au moment où le droit « en tant que tel » est transféré et où la TVA est déterminable en totalité⁴². En effet, la façon dont le bénéficiaire se voit transférer le droit d'utiliser le bon qui lui est remis est largement analogue à celle par laquelle lui serait transféré le droit d'exploiter un droit de propriété intellectuelle ou d'utiliser un abonnement à une salle de sport.

62. Ce dernier type de situation, c'est-à-dire le « droit à une fourniture future » de biens ou de services, concerne un tout autre cas de figure fiscal. Prenons l'exemple des cartes de prépaiement donnant accès à un spa ou celui de certains types de City Cards. Ces types de prestations ne peuvent être soumis à la TVA que si tous les éléments pertinents de la livraison ou de la prestation sont déjà connus au moment où une opération particulière est effectuée⁴³. Ce n'est en effet que dans ces circonstances que les parties à l'opération ont démontré leur intention que toutes les conséquences financières de la fourniture surviennent à l'avance⁴⁴. En revanche, si ces livraisons ou prestations futures ne sont pas encore clairement identifiables, elles ne sauraient être soumises à la TVA au moment où seul le droit à leur fourniture est transféré (puisque'il est bien évident que le taux de TVA ne serait pas encore déterminable)⁴⁵. Dans ce cas, le fait générateur passe simplement au « niveau suivant » de la chaîne des opérations, jusqu'au moment où le droit à cette livraison ou prestation est transféré, ou que toutes les informations concernant cette livraison ou prestation future deviennent disponibles et que les conséquences financières de celle-ci sont cristallisées⁴⁶.

63. Cette distinction se reflète comme suit dans l'utilisation des bons d'achat.

³⁸ Arrêt du 21 février 2006, BUPA Hospitals et Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, point 50 et jurisprudence citée).

³⁹ Arrêts du 21 février 2006, BUPA Hospitals et Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, point 50), et du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, points 31 et 32).

⁴⁰ Voir, par analogie, arrêts du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, points 24 et 32) ; du 21 février 2006, BUPA Hospitals et Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, points 44 à 51), et du 5 juillet 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, point 54).

⁴¹ Arrêt du 29 février 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, point 22). Voir également, en ce sens, arrêt du 5 juillet 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, point 45).

⁴² Arrêt du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, point 32).

⁴³ Arrêts du 21 février 2006, BUPA Hospitals et Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, point 48) ; du 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, point 26) ; du 19 décembre 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, point 29), et du 23 décembre 2015, Air France-KLM et Hop!Brit-Air (C-250/14 et C-289/14, EU:C:2015:841, point 39).

⁴⁴ Arrêt du 21 février 2006, BUPA Hospitals et Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, point 47).

⁴⁵ Arrêt du 21 février 2006, BUPA Hospitals et Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, point 50).

⁴⁶ Voir, en ce sens, arrêt du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, point 32), garantissant ainsi que la TVA est due par « quelqu'un », comme la Commission l'a mis en doute lors de l'audience.

64. Dès lors qu'elle opère comme le transfert d'un droit « en tant que tel » à la livraison de biens ou à la prestation de services, la remise d'un bon devient une livraison ou une prestation achevée et, partant, un fait générateur individuel, en raison du transfert d'un avantage qui fait du bénéficiaire de ce droit un consommateur (potentiellement immédiat). De même, le transfert d'un bon qui a l'effet que produit la fourniture d'un « droit à une livraison ou à une prestation future » de biens ou de services, respectivement, devient également, dès lors qu'elle est suffisamment identifiée ou identifiable, une livraison ou une prestation achevée, et, partant, un fait générateur en soi (par exemple, l'achat d'un billet d'avion). Dans ce cas de figure, toutefois, le droit à une livraison ou à une prestation future n'est imposable que parce que tous les éléments pertinents de cette livraison ou de cette prestation sont déjà connus au moment du transfert de ce droit (ce qui l'assimile, en substance, au transfert d'un droit « en tant que tel »)⁴⁷. Dans ces deux cas de figure, la TVA serait exigible sur l'opération en cause (et, de fait, sur chaque opération emportant le transfert de ce bon).

65. En revanche, la remise d'un bon qui comporte un « droit à une livraison ou à une prestation future » de biens ou de services, respectivement, et qui ne satisfait pas aux critères d'une opération taxable achevée (c'est-à-dire pour laquelle tous les éléments pertinents ne sont pas connus), *ne saurait*, lors du transfert, constituer un fait générateur individuel. Dans un tel cas de figure, aucun paiement de TVA n'est exigible à cet instant. En effet, comme je l'ai expliqué au point 64 des présentes conclusions, le fait générateur de la TVA ne se produit que lorsque les critères de l'identification complète du droit sous-jacent sont remplis. Ce sera généralement le cas au moment où le consommateur utilise le bon pour obtenir le bien ou le service souhaité.

66. Cette conclusion se trouve confortée par les règles énoncées dans la directive (UE) 2016/1065⁴⁸. Cette directive reconnaît que le traitement TVA des bons, tel que prévu par le cadre normatif actuel, n'est pas suffisamment clair ou complet et cherche donc à établir des règles spécifiques en vue de simplifier et d'harmoniser ce traitement⁴⁹. Bien que ladite directive ne s'applique pas *ratione temporis* aux faits de la présente affaire⁵⁰, elle fournit néanmoins des orientations générales sur la manière dont le traitement TVA des bons d'achat reste conforme aux principes généraux de la directive TVA⁵¹.

67. La directive 2016/1065 combine les transferts de bons « en tant que tels » et de bons ouvrant « droit à une livraison ou à une prestation future » identifiable en une seule catégorie désignée sous le terme de « bon à usage unique »⁵². En revanche, un bon assorti d'un « droit à une livraison ou à une prestation future » non identifiable est classé dans la catégorie des « bons à usages multiples »⁵³. Pour le premier type de bon, l'article 30 ter de cette directive énonce que *chaque transfert* d'un tel bon est considéré comme une livraison des biens ou une prestation des services auxquels le bon se rapporte, et donc comme un fait générateur individuel⁵⁴. Pour le

⁴⁷ Voir, notamment, arrêt du 19 décembre 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, point 40).

⁴⁸ Directive du Conseil du 27 juin 2016 modifiant la directive 2006/112 (JO 2016, L 177, p. 9).

⁴⁹ Considérants 1, 2 et 13 de la directive 2016/1065.

⁵⁰ Article 2 et considérant 15 de la directive 2016/1065.

⁵¹ Considérant 2 de la directive 2016/1065. En ce sens, la directive 2016/1065 ne crée pas réellement de nouvelles règles en ce qui concerne le traitement TVA des bons d'achat, mais se borne au contraire à réaffirmer plus clairement celles qui avaient été d'emblée prévues en droit. Voir, à cet égard, Terra, B., Kajus, J., « 13.2.2.1. The voucher Directive », *A Guide to the European VAT Directives 2019 : Introduction to European VAT*, IBFD, Amsterdam, 2021, et Amand, C., « EU Value Added Tax : The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules », *Intertax*, vol. 45, n° 2, 2017, p. 156.

⁵² Article 30 bis, paragraphe 2, de la directive 2016/1065.

⁵³ Article 30 bis, paragraphe 3, de la directive 2016/1065.

⁵⁴ Article 30 ter, paragraphe 1, de la directive 2016/1065.

second type de bon, la TVA n'est exigible qu'au moment de la remise matérielle des biens ou de la prestation effective des services en question. Aucune opération antérieure n'est soumise à la TVA, y compris le transfert par l'assujetti du bon au bénéficiaire⁵⁵.

68. C'est pour ces raisons que je doute que le transfert des bons en cause dans la présente affaire constitue *effectivement* un fait générateur indépendant, au sens de l'article 62 de la directive TVA.

69. Naturellement, seule la juridiction de renvoi est en possession d'informations factuelles suffisantes pour déterminer de manière concluante comment les bons ont été émis à l'origine (c'est-à-dire, TVA comprise ou non), le type de droit que ceux-ci transfèrent, et (le cas échéant) le moment auquel la TVA a été payée.

70. Cela dit, il ressort des informations limitées figurant dans le dossier de la Cour que la transaction en cause concerne des bons prépayés spécifiques ayant une valeur nominale fixe et destinés à être utilisés auprès de détaillants tiers. Cela impliquerait que la TVA était inhérente à ces bons (c'est-à-dire intégrée dans leur valeur nominale) et que le consommateur final en supportait la charge en échangeant le bon auprès d'un détaillant spécifique (ce dernier devant lui-même déclarer la taxe en aval).

71. Il n'y a pas non plus d'informations suffisantes sur la nature des bons en cause dans la présente affaire. C'est-à-dire sur le point de savoir si ces bons peuvent être uniquement utilisés pour des articles clairement identifiés ou identifiables, ou, au contraire, pour tout bien ou service offert par les détaillants participants. Lors de l'audience, la requérante a cependant confirmé que, au moment où ces bons sont remis, il n'y a aucune certitude quant aux types de biens ou de services pour lesquels ceux-ci seront utilisés (et donc pas davantage quant à la TVA due sur ces biens ou services). En effet, la requérante a expliqué que, en vertu des changements introduits par la directive 2016/1065, les bons en cause seraient assimilés à des bons « à usages multiples ». Si ce point était confirmé par la juridiction de renvoi, il apparaîtrait alors effectivement que, en vertu de la jurisprudence rappelée au point 62 des présentes conclusions, la remise de ces bons par la requérante à son personnel ne constitue que le transfert d'un « droit à une livraison ou à une prestation future », respectivement, de biens ou de services (encore indéterminés).

72. Dans un tel cas de figure, l'opération en cause resterait incomplète, aux fins de la TVA, au moment du transfert des bons entre la requérante et ses salariés, si bien qu'elle ne serait qu'une opération préliminaire à la consommation effective (et ultérieure) des biens et/ou des services considérés qui feront l'objet de la livraison ou de la prestation future⁵⁶. Le transfert des bons entre la requérante et ses salariés ne constituerait donc pas un fait générateur au sens de l'article 62 de la directive TVA⁵⁷.

73. De cette façon, la TVA ne serait perçue qu'une seule fois sur les deux opérations inhérentes à l'utilisation de ces bons⁵⁸, le principe de neutralité fiscale serait respecté et la réalité économique de l'opération serait prise en considération. Cette conclusion ne serait-elle pas préférable à celle que semblent préconiser la partie défenderesse et la Commission ?

⁵⁵ Article 30 ter, paragraphe 2, de la directive 2016/1065.

⁵⁶ Voir, par analogie, arrêt du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, points 25 à 30).

⁵⁷ Comme on l'a indiqué au point 70 des présentes conclusions, le fait générateur de la taxe ne surviendrait donc que plus tard, lorsque le salarié voudra échanger le bon auprès d'un détaillant participant.

⁵⁸ Bien entendu, la requérante a dû payer la TVA lors de l'importation des bons d'achat depuis l'extérieur de l'Union. Selon l'ordonnance de la juridiction de renvoi, cela s'est fait au moyen de la méthode de l'autoliquidation. Voir, pour plus de détails, point 13 des présentes conclusions.

V. Conclusion

74. Au vu des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni] de la manière suivante :

À moins que toutes les informations pertinentes concernant le droit à une livraison de biens ou à une prestation de services ne soient déjà connues lors du transfert par un assujetti d'un bon d'achat à un membre de son personnel, ce transfert ne constitue pas une opération imposable au sens de l'article 62 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

Il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer si l'opération en cause au principal satisfait à ces exigences.

À titre subsidiaire, je propose que la Cour apporte la réponse suivante aux questions qui lui sont posées :

Le transfert à titre gratuit de bons d'achat à des salariés par un assujetti dans le cadre d'un programme de reconnaissance des salariés, tel que celui en cause en l'espèce, sans que cet assujetti exige un lien avec son activité économique ou exerce un contrôle sur l'utilisation de ces bons, constitue une livraison « pour [les] besoins privés [de l'assujetti] ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise », au sens de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112.

Le fait que l'assujetti poursuive une fin propre à son entreprise pour l'émission de ces bons est sans pertinence aux fins de cette conclusion.