



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

26 janvier 2012 *

«TVA — Sixième directive — Articles 9, 17 et 18 — Détermination du lieu de la prestation de services — Notion de ‘mise à disposition de personnel’ — Travailleurs indépendants — Nécessité d’assurer une appréciation identique de la prestation de services à l’égard du prestataire et à l’égard du preneur»

Dans l’affaire C-218/10,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Hamburg (Allemagne), par décision du 20 avril 2010, parvenue à la Cour le 6 mai 2010, dans la procédure

ADV Allround Vermittlungs AG, en liquidation,

contre

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano, président de chambre, MM. A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (rapporteur) et M^{me} M. Berger, juges,

avocat général: M. J. Mazák,

greffier: M. B. Fülöp, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 30 mars 2011,

considérant les observations présentées:

- pour ADV Allround Vermittlungs AG, en liquidation, par M^{es} S. Heinrichshofen et B. Burgmaier, Rechtsanwälte,
- pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze, en qualité d’agent,
- pour la Commission européenne, par M. D. Triantafyllou, en qualité d’agent,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 28 juin 2011,

rend le présent

* Langue de procédure: l’allemand.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 9, paragraphe 2, sous e), 17, paragraphes 1, 2, sous a), et 3, sous a), ainsi que 18, paragraphe 1, sous a), 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 demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant ADV Allround Vermittlungs AG, en liquidation (ci-après «ADV»), au Finanzamt Hamburg-Bergedorf (ci-après le «Finanzamt»), au sujet de la détermination, pour les besoins de la perception de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), du lieu de fourniture de prestations de services.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 Le septième considérant de la sixième directive énonce:
«considérant que la détermination du lieu des opérations imposables a entraîné des conflits de compétence entre les États membres, notamment en ce qui concerne la livraison d'un bien avec montage et les prestations de services; que, si le lieu des prestations de services doit en principe être fixé à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité professionnelle, il convient toutefois de fixer ce lieu dans le pays du preneur, notamment pour certaines prestations de services effectuées entre assujettis et dont le coût entre dans le prix des biens».
- 4 L'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive dispose:
«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 la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.»
- 5 L'article 9, paragraphe 2, sous e), de cette même directive est libellé comme suit:
«Toutefois:
[...]
e) le lieu des prestations de services suivantes, rendues à des preneurs établis en dehors de la Communauté ou à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, est l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été rendue ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle:
[...]
— la mise à disposition de personnel,
[...]]»

- 6 L'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive dispose:
«Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.»
- 7 L'article 17, paragraphe 2, sous a), de cette directive est libellé comme suit:
«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 [TVA] due ou acquittée à l'intérieur du pays 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».
- 8 Aux termes de l'article 17, paragraphe 3, sous a), de cette directive:
«Les États membres accordent également à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la [TVA] 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».
- 9 L'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive prévoit:
«Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit:
- a) pour la déduction visée à l'article 17 paragraphe 2 sous a), détenir une facture établie conformément à l'article 22 paragraphe 3».

Le droit national

- 10 L'article 3a, paragraphe 1, première phrase, de la loi de 1999 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270), dans sa version résultant de la communication du 21 février 2005 (ci-après l'«UStG»), dispose:
«Sous réserve des articles 3b et 3f, une autre prestation est exécutée au lieu à partir duquel l'entrepreneur exploite son entreprise.»
- 11 Aux termes de l'article 3a, paragraphe 3, première phrase, de l'UStG:
«Si le bénéficiaire d'une des autres prestations visées au paragraphe 4 est un entrepreneur, par dérogation au paragraphe 1, la prestation est réputée être fournie à l'endroit où le bénéficiaire exerce son activité.»
- 12 L'article 3a, paragraphe 4, de l'UStG prévoit:
«On entend par autres prestations au sens du paragraphe 3: [...]
7. la mise à disposition de personnel [...].»

13 L'article 15, paragraphe 1, première phrase, point 1, de l'UStG dispose:

«L'entrepreneur peut déduire les taxes payées en amont suivantes:

- 1) L'impôt légalement dû pour des livraisons et autres prestations qui ont été exécutées par un autre entrepreneur pour les besoins de son entreprise. L'exercice du droit à déduction est subordonné à la condition que l'entrepreneur dispose d'une facture établie conformément aux articles 14 et 14a.»

14 L'article 18, paragraphe 9, troisième phrase, de l'UStG prévoit:

«La demande de remboursement doit être présentée dans un délai de six mois à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle le droit à remboursement est né.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

15 ADV, société de droit allemand, assurait, dans le courant de l'année 2005, la mise à disposition de chauffeurs routiers indépendants auprès de sociétés de transport établies en Allemagne et en dehors du territoire de cet État membre, notamment en Italie. Les contrats conclus entre ADV et les chauffeurs, intitulés «convention de placement», prévoyaient que ces derniers devaient facturer leurs services à ADV. Cette société facturait, à son tour, aux différentes entreprises de transport clientes le coût prévu dans lesdites conventions de placement, augmenté d'une marge variant entre 8 % et 20 %.

16 Dans un premier temps, ADV présentait aux clients italiens des factures n'incluant pas la TVA. Elle considérait, en effet, que ses prestations de services devaient être qualifiées de «mise à disposition de personnel» au sens de l'article 3a, paragraphe 4, point 7, de l'UStG et que, partant, le lieu de la prestation de services se situait en Italie, lieu où les preneurs de ces prestations étaient établis.

17 Le Finanzamt a jugé que les prestations en cause ne pouvaient être qualifiées de «mise à disposition de personnel» et que, par conséquent, le lieu de la prestation de services se situait, en application de l'article 3a, paragraphe 1, de l'UStG, au lieu d'établissement du prestataire de services. Ce serait donc en Allemagne que la TVA devait être facturée.

18 En revanche, le Bundeszentralamt für Steuern, institution compétente pour statuer sur les demandes de remboursement de TVA, présentées, dans l'affaire au principal, par les preneurs italiens, a considéré que les prestations fournies par ADV constituaient des prestations de «mise à disposition de personnel» ne donnant pas lieu à une facturation de la TVA en Allemagne. Estimant que, en vertu de l'article 3a, paragraphe 3, première phrase, de l'UStG, ces prestations auraient dû être imposées au lieu du siège des preneurs, à savoir en Italie, cette institution a refusé d'accorder le remboursement de la TVA allemande aux entreprises italiennes.

19 Saisi de cette controverse, le Finanzgericht Hamburg considère, d'abord, que, dans la mesure où le septième considérant de la sixième directive prévoit que l'énumération figurant à l'article 9, paragraphe 2, de cette directive comprend «notamment [...] certaines prestations de services effectuées entre assujettis et dont le coût entre dans le prix des biens», cette disposition pourrait s'appliquer également à la mise à disposition de travailleurs indépendants, mais qu'il subsiste un doute à cet égard.

20 Ensuite, le Finanzgericht Hamburg s'interroge sur le point de savoir, d'une part, si la dette née au titre de la TVA dans le chef du prestataire de services et le droit du preneur au remboursement de la TVA payée en amont ne sont pas nécessairement liés, notamment en vertu du principe de neutralité fiscale, et, d'autre part, si ce lien crée, à charge des autorités nationales compétentes, une obligation d'éviter d'adopter des décisions contradictoires entre elles.

- 21 Enfin, le Finanzgericht Hamburg se demande si le délai de six mois accordé au preneur pour présenter une demande de remboursement, qui, en application du droit national, commence à courir à compter de la fin de l'année civile au cours de laquelle le droit au remboursement a pris naissance, doit être suspendu ou interrompu en l'absence de décision sur la situation fiscale du prestataire.
- 22 Dans ces conditions, le Finanzgericht Hamburg a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
- «1) L'article 9, paragraphe 2, sous e), sixième tiret, de la sixième directive [...] doit-il être interprété en ce sens que la notion de 'mise à disposition de personnel' englobe également la mise à disposition de personnel indépendant, non employé à titre [...] salarié par l'entrepreneur prestataire?
- 2) Les articles 17, [paragraphe 1, 2, sous a), et] 3, sous a), [ainsi que] 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive [...] doivent-ils être interprétés en ce sens que des mesures doivent être prises dans le droit procédural national afin que le caractère imposable d'une seule et même prestation et l'impôt dû sur celle-ci soient appréciés de la même manière à l'égard de l'entrepreneur prestataire et de l'entrepreneur bénéficiaire, même lorsque les deux entrepreneurs relèvent de la compétence d'administrations différentes?

Uniquement en cas de réponse affirmative à la deuxième question:

- 3) Les articles 17 [paragraphe 1, 2, sous a), et 3, sous a), ainsi que] 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive [...] doivent-ils être interprétés en ce sens que le délai dans lequel le preneur de la prestation peut demander le remboursement de la taxe payée en amont ne doit pas expirer avant qu'il n'ait été définitivement statué à l'égard de l'entrepreneur prestataire sur le caractère imposable et l'impôt dû?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 23 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 9, paragraphe 2, sous e), sixième tiret, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la notion de «mise à disposition de personnel» recouvre également la mise à disposition de personnel indépendant, non employé à titre salarié par l'entrepreneur prestataire.
- 24 Il convient d'emblée de relever, ainsi que l'ont fait tant la juridiction de renvoi que les parties ayant déposé des observations devant la Cour, que ni le libellé de l'article 9, paragraphe 2, sous e), sixième tiret, de la sixième directive ni une lecture comparative des différentes versions linguistiques de cette disposition ne permettent d'établir si des travailleurs indépendants peuvent être considérés comme constituant du «personnel» au sens de ladite disposition.
- 25 Force est toutefois de constater que, pour les motifs retenus par M. l'avocat général aux points 26 et 27 de ses conclusions, il ne saurait a priori être exclu que, au regard de son libellé, l'article 9, paragraphe 2, sous e), sixième tiret, de la sixième directive s'applique également à la mise à disposition de personnel «indépendant».
- 26 Or, ainsi qu'il ressort d'une jurisprudence constante, lors de l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, il importe de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et de l'objectif poursuivi par la réglementation dont elle fait partie (voir, notamment, arrêt du 9 mars 2006, Gillan Beach, C-114/05, Rec, p. I-2427, point 21 et jurisprudence citée).

- 27 À cet égard, il y a lieu de rappeler que l'article 9 de la sixième directive contient des règles qui déterminent le lieu de rattachement fiscal des prestations de services. Alors que le paragraphe 1 de cet article édicte à ce sujet une règle de caractère général, le paragraphe 2 de ce même article énumère une série de rattachements spécifiques. Conformément à une jurisprudence constante, l'objectif de ces dispositions est d'éviter, d'une part, des conflits de compétence susceptibles de conduire à des doubles impositions et, d'autre part, la non-imposition de recettes (voir, notamment, arrêts du 26 septembre 1996, *Dudda*, C-327/94, Rec. p. I-4595, point 20; *Gillan Beach*, précité, point 14, et du 6 novembre 2008, *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, Rec. p. I-8255, point 24).
- 28 Or, une interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous e), sixième tiret, de la sixième directive selon laquelle le terme «personnel» y figurant couvre non seulement les travailleurs dépendants, mais également les travailleurs indépendants s'accorde mieux avec l'objectif d'une règle de conflit telle que celle instaurée à l'article 9 de cette directive qui vise à éviter les risques de double imposition et de non-imposition.
- 29 En effet, dans la mesure où cette interprétation réduit à un lieu unique le rattachement fiscal de la prestation de services concernée, elle permet précisément d'éviter qu'il y ait une double imposition de ladite prestation ou que cette prestation échappe à toute imposition à la TVA.
- 30 Une telle interprétation est également de nature à faciliter la mise en œuvre de ladite règle de conflit, en permettant une gestion simple, sur le lieu de la prestation de services, des règles de perception de la taxe et de prévention de l'évasion fiscale dès lors que le preneur ne doit pas s'enquérir de la nature juridique des relations qui lient le prestataire au «personnel» faisant l'objet de la mise à disposition.
- 31 En outre, cette interprétation est conforme au principe de sécurité juridique puisque, en rendant la détermination du lieu de rattachement de la prestation de services plus prévisible, elle simplifie l'application des dispositions de la sixième directive et contribue à assurer une perception fiable et correcte de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 6 octobre 2011, *Stoppelkamp*, C-421/10, Rec. p. I-9309, point 34).
- 32 Eu égard à ces considérations, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 9, paragraphe 2, sous e), sixième tiret, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la notion de «mise à disposition de personnel» visée par cette disposition recouvre également la mise à disposition de personnel indépendant, non employé à titre salarié par l'entrepreneur prestataire.

Sur la deuxième question

- 33 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 17, paragraphes 1, 2, sous a), et 3, sous a), ainsi que 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils imposent aux États membres d'aménager leurs règles procédurales internes de sorte à assurer que le caractère imposable d'une prestation de services et la TVA due sur cette prestation soient appréciés de manière cohérente dans le chef du prestataire et dans celui du preneur de ladite prestation alors même que ceux-ci relèvent de la compétence d'administrations fiscales différentes.
- 34 À ce titre, il y a lieu de constater, comme l'a fait la juridiction de renvoi, que la sixième directive ne comporte aucune disposition prévoyant expressément que les États membres sont tenus d'adopter une mesure telle que celle visée par la question préjudicielle.
- 35 Or, conformément à une jurisprudence constante, en l'absence de réglementation de l'Union en la matière, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre, notamment, de désigner les autorités compétentes et de régler les modalités des procédures destinées à assurer la sauvegarde des

droits que les justiciables tirent du droit de l'Union, pour autant que ces modalités ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne (principe d'équivalence) et qu'elles ne rendent pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (principe d'effectivité) (voir, notamment, arrêts du 17 novembre 1998, *Aprile*, C-228/96, Rec. p. I-7141, point 18, et du 21 janvier 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, Rec. p. I-623, point 17).

- 36 S'agissant du principe d'équivalence, il y a lieu de relever que, en l'espèce, la Cour ne dispose d'aucun élément de nature à susciter un doute quant à la conformité à ce principe d'une réglementation telle que celle en cause dans l'affaire au principal.
- 37 En revanche, des doutes ont été émis, notamment, par la juridiction de renvoi sur la question de savoir si une telle situation répond aux exigences du principe d'effectivité. En effet, en l'absence de règles particulières dans le droit procédural national, le droit du prestataire de services et celui du preneur de ladite prestation, reconnus par la Cour dans son arrêt du 13 décembre 1989, *Genius* (C-342/87, Rec. p. I-4227), et consistant à être traités de manière identique au regard du caractère imposable d'une seule et même prestation et de la TVA due sur celle-ci, seraient en pratique privés de tout effet utile.
- 38 À cet égard, il y a lieu de rappeler que le principe d'effectivité doit être considéré comme étant enfreint lorsqu'il s'avère que l'exercice d'un droit conféré par l'ordre juridique de l'Union s'avère impossible ou excessivement difficile.
- 39 Toutefois, cela n'apparaît pas être le cas dans une affaire telle que celle au principal.
- 40 D'une part, ainsi que M. l'avocat général l'a fait valoir au point 70 de ses conclusions, l'arrêt *Genius*, précité, porte uniquement sur l'étendue du droit à déduction. Il ne se prononce pas sur un éventuel droit du prestataire ou du preneur d'une prestation de services de voir, dans une procédure intentée par l'autre partie à l'opération soumise à la TVA devant une autre administration que celle dont il relève, cette prestation qualifiée, en ce qui concerne notamment son lieu d'exécution, de manière identique à celle retenue par l'administration ou la juridiction dont il dépend.
- 41 D'autre part, force est de constater que tant le prestataire de services que le preneur de la prestation ont chacun la possibilité de faire valoir leurs droits non seulement devant les autorités administratives, mais également devant les juridictions compétentes en matière de TVA, selon des procédures dont il n'est pas contesté qu'elles permettent d'assurer, en principe, une interprétation ainsi qu'une application correctes et uniformes des dispositions de la sixième directive.
- 42 En effet, l'interprétation et l'application uniformes du droit de l'Union sont en définitive assurées par la procédure du renvoi préjudiciel en interprétation ou en appréciation de la validité du droit de l'Union au titre de l'article 267 TFUE, qui met en place un système de coopération entre les juridictions nationales et la Cour. Or, il ne ressort pas du dossier soumis à la Cour qu'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal ne permet pas de garantir le bon fonctionnement de ladite coopération judiciaire.
- 43 S'il devait, néanmoins, s'avérer que, même en l'absence de questions d'interprétation ou de validité voire en cas de refus de la part des juridictions compétentes de saisir la Cour d'un renvoi préjudiciel en interprétation ou en appréciation de validité du droit de l'Union, différentes administrations et/ou juridictions d'un État membre continuent à adopter de manière systématique des positions divergentes en ce qui concerne le rattachement d'une seule et même prestation de services au regard du prestataire, d'une part, et du preneur, d'autre part, de sorte à porter atteinte, notamment, au principe de neutralité fiscale, les obligations qui incombent audit État membre en vertu de la sixième directive pourraient être considérées comme violées.

- 44 En effet, même si les articles 17, paragraphes 1, 2, sous a), et 3, sous a), ainsi que 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive ne précisent pas concrètement le contenu des mesures procédurales ou autres qui doivent être prises pour assurer l'exactitude du prélèvement de la TVA et le respect du principe de neutralité fiscale, il n'en reste pas moins que ces dispositions lient les États membres quant à l'objectif à atteindre, tout en leur laissant une marge d'appréciation dans l'évaluation de la nécessité de l'adoption de telles mesures.
- 45 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la deuxième question que les articles 17, paragraphes 1, 2, sous a), et 3, sous a), ainsi que 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils n'imposent pas aux États membres d'aménager leurs règles procédurales internes de sorte à assurer que le caractère imposable d'une prestation de services et la TVA due sur cette prestation soient appréciés de manière cohérente dans le chef du prestataire et dans celui du preneur de ladite prestation alors même que ceux-ci relèvent de la compétence d'administrations fiscales différentes. Toutefois, ces dispositions obligent les États membres à adopter les mesures nécessaires pour assurer l'exactitude du prélèvement de la TVA et le respect du principe de neutralité fiscale.

Sur la troisième question

- 46 Eu égard à la réponse donnée à la deuxième question, il n'y a pas lieu de répondre à la troisième question.

Sur les dépens

- 47 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. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit:

- 1) **L'article 9, paragraphe 2, sous e), sixième tiret, 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 que la notion de «mise à disposition de personnel» visée par cette disposition recouvre également la mise à disposition de personnel indépendant, non employé à titre salarié par l'entrepreneur prestataire.**
- 2) **Les articles 17, paragraphes 1, 2, sous a), et 3, sous a), ainsi que 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive 77/388 doivent être interprétés en ce sens qu'ils n'imposent pas aux États membres d'aménager leurs règles procédurales internes de sorte à assurer que le caractère imposable d'une prestation de services et la taxe sur la valeur ajoutée due sur cette prestation soient appréciés de manière cohérente dans le chef du prestataire et dans celui du preneur de ladite prestation alors même que ceux-ci relèvent de la compétence d'administrations fiscales différentes. Toutefois, ces dispositions obligent les États membres à adopter les mesures nécessaires pour assurer l'exactitude du prélèvement de la taxe sur la valeur ajoutée et le respect du principe de neutralité fiscale.**

Signatures