



Circulaire N° 807

Date :	11 février 2021
Objet :	Taxe sur la valeur ajoutée Loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée - articles 2, 16 et 17 Mise à disposition de voitures à des employés - Location à titre onéreux - Lieu d'imposition Arrêt Cour de justice de l'Union européenne C-288/19 (QM contre Finanzamt Saarbrücken)

La Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a récemment été amenée à se prononcer sur la mise à disposition par un assujetti à ses employés de voitures affectées à l'entreprise de l'assujetti (affaire C-288/19), et notamment sur la question de savoir si une telle mise à disposition à l'employé relevait du champ d'application de l'article 56, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (directive 2006/112), transposé par l'article 17, paragraphe 2, point 7°, lettre b), alinéa premier, de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (loi TVA), qui détermine le lieu d'imposition de la location d'un moyen de transport pendant une période dépassant 30 jours.

La CJUE a dit pour droit que *l'article 56, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, doit être interprété en ce sens que ne relève pas de son champ d'application la mise à disposition, par un assujetti à son employé, d'un véhicule affecté à l'entreprise, si cette opération ne constitue pas une prestation de services à titre onéreux, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de cette directive. En revanche, ledit article 56, paragraphe 2, premier alinéa, s'applique à une telle opération s'il s'agit d'une prestation de services à titre onéreux, au sens dudit article 2, paragraphe 1, sous c), et que cet employé dispose, en permanence, du droit d'utiliser ce véhicule à des fins privées et d'en exclure d'autres personnes, en contrepartie d'un loyer et pour une durée convenue supérieure à trente jours.*

La CJUE, lors de son analyse des dispositions législatives pertinentes, a apporté des précisions quant à l'interprétation de certaines notions et dispositions de la directive 2006/112, qu'il convient de relever.

I. La notion de « location »

La CJUE rappelle¹ qu'en l'absence de définition d'une notion dans la directive 2006/112 ou de renvoi au droit des États membres, celle-ci constitue une notion autonome du droit de l'Union qu'il y a lieu d'interpréter de manière uniforme sur le territoire de l'Union, indépendamment des qualifications utilisées dans les États membres. Selon la CJUE, les conditions qui doivent être remplies pour qualifier une opération de « location d'un bien immeuble »² s'applique également pour déterminer ce qui constitue une location d'un moyen de transport au sens de l'article 56, paragraphe 2, alinéa premier, de la directive 2006/112 (article 17, paragraphe 2, point 7°, lettre b), alinéa premier, de la loi TVA), à savoir la cession, au locataire, par le propriétaire du moyen de transport, contre un loyer et pour une durée convenue, le droit d'utiliser celui-ci et d'en exclure d'autres personnes.

La circonstance que l'assujetti cédant le droit d'utilisation ne soit pas, en droit national, le propriétaire du moyen de transport d'un point de vue juridique, mais qu'il peut en disposer en vertu d'un contrat de leasing, ne s'oppose pas à ce que l'on considère que la mise à disposition de ce moyen de transport par cet assujetti constitue une prestation de services de location d'un moyen de transport visée à l'article 56, paragraphe 2, de la directive 2006/112.

II. La notion « à titre onéreux »

En vertu des dispositions de l'article 2, paragraphe 1^{er}, lettre c), de la directive 2006/112 (article 2, lettre a), de la loi TVA), une prestation de services doit en principe être effectuée à titre onéreux pour relever du champ d'application de la TVA.

La CJUE a rappelé dans l'affaire C-288/19 qu'il est de jurisprudence constante³ qu'une prestation de services n'est effectuée « à titre onéreux », au sens de l'article 2, paragraphe 1^{er}, lettre c); de la directive 2006/112 (article 2, lettre a), de la loi TVA), et n'est dès lors taxable que s'il existe entre le prestataire d'un service et le bénéficiaire dudit service un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire. Tel est le cas s'il existe un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue, qui peut prendre la forme, dans le cas d'une

¹ C-716/18 (AJPF Caraş-Severin et DGRFP Timișoara)

² C-326/99 (Goed Wonen), C-210/11 et C-211/11 (Medicom et Patrice Alard)

³ C-94/19 (San Domenico Vetraria)

mise à disposition d'une voiture, d'un paiement effectué par l'employé à l'employeur ou la rétention, par l'employeur, d'une partie de la rémunération en espèces de l'employé, ou l'employé choisit entre différents avantages offerts par l'employeur conformément à un accord entre les parties en vertu duquel le droit d'utiliser le véhicule de société impliquerait la renonciation à d'autres avantages⁴.

Si un tel lien ne peut être déterminé, la prestation de services ne saurait, dès lors, être qualifiée de prestation de services à titre onéreux, au sens de l'article 2, paragraphe 1^{er}, lettre c), de la directive 2006/112 (article 2, point a), de la loi TVA).

La CJUE a, en outre, réitéré sa position que l'absence de paiement d'une contrepartie au prestataire (l'absence de paiement d'un loyer) ne saurait être compensée par la circonstance que, au titre de l'impôt sur le revenu, l'utilisation privative du bien affecté à l'entreprise en cause soit considérée comme constituant un avantage en nature quantifiable et donc, en quelque sorte, comme une fraction de la rémunération à laquelle le bénéficiaire aurait renoncé en contrepartie de la mise à disposition du bien en question⁵.

III. L'article 26, paragraphe 1^{er}, de la directive TVA (article 16 de la loi TVA)

L'article 26, paragraphe 1^{er}, de la directive TVA, transposé à l'article 16 de la loi TVA, requiert des États membres d'assimiler une opération à une prestation de services à titre onéreux dans deux cas de figure. Le premier cas, visé à ce paragraphe 1^{er}, lettre a), concerne l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA payée en amont ; le second, visé audit paragraphe 1^{er}, lettre b), concerne la prestation de services effectuée à titre gratuit par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise.

La CJUE a précisé, dans l'affaire C-288/19, qu'une prestation de services consistant dans l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, qui, en raison de ce que le bien en question n'a pas ouvert droit à la déduction de la TVA payée en amont, ne peut pas être assimilée à une prestation à titre onéreux sur le fondement de l'article 26, paragraphe 1^{er}, lettre a), de la directive 2006/112 (article 16, alinéa premier, lettre a), de la loi TVA), ne saurait, à titre subsidiaire, être

⁴ C-40/09 (Astra Zeneca UK)

⁵ C-210/11 et C-211/11 (Medicom et Maison Patrice Alard)

assimilée à une telle prestation sur le fondement de l'article 26, paragraphe 1^{er}, lettre b), de cette directive (article 16, alinéa premier, lettre b), de la loi TVA).

En effet, la CJUE a déclaré que l'objectif de l'article 26, paragraphe 1^{er}, de la directive 2006/112 est d'assurer une égalité de traitement des assujettis et des consommateurs. La disposition du paragraphe 1^{er}, lettre a), dudit article vise à éviter la non-imposition d'un bien affecté à une entreprise utilisé à des fins privées, alors que la disposition du paragraphe 1^{er}, lettre b), de cet article vise la prestation d'un service à titre gratuit effectuée par l'assujetti à des fins privées.

Dans le cas de l'utilisation d'un bien affecté à une entreprise à des fins privées, cette disposition ne trouve application que si l'assujetti a bénéficié du droit de déduire la taxe payée en amont lors de l'acquisition de ce bien, en raison de ce que la taxation de l'utilisation à des fins privées d'un bien qui, bien qu'affecté à l'entreprise de l'assujetti, n'a pas ouvert, lors de son acquisition, le droit pour l'assujetti de déduire la taxe payée en amont constituerait une double imposition contraire au principe de neutralité fiscale. L'objectif de cette disposition serait dès lors vidé de son sens si la disposition prévue à l'article 26, paragraphe 1^{er}, lettre b) (article 16, alinéa premier, lettre b), de la loi TVA) trouverait application lorsque les conditions prévues à la lettre a) dudit paragraphe ne sont pas satisfaites, à savoir que l'assujetti ne disposait pas, lors de l'achat du bien, du droit de porter la taxe payée en amont en déduction.

La CJUE a en outre relevé qu'une opération assimilée à une prestation de services à titre onéreux en vertu de l'article 26, paragraphe 1^{er}, lettre a), de la directive 2006/112 (article 16, alinéa premier, lettre a), de la loi TVA), ne peut pas constituer une « location d'un moyen de transport », au sens de l'article 56, paragraphe 2, alinéa premier, de ladite directive (article 17, paragraphe 2, point 7^o, lettre b), alinéa premier, de la loi TVA).

En conséquence, le lieu d'imposition d'une telle opération ne se détermine pas en vertu de l'article 17, paragraphe 2, point 7^o, lettre b), alinéa premier, de la loi TVA.

IV. Conclusions

Lorsqu'un assujetti met à disposition d'un de ses employés une voiture affectée à l'entreprise, les conséquences en matière de TVA sont les suivantes :

1. La voiture est mise à disposition de l'employé à titre onéreux (voir point II : paiement effectué par l'employé à l'employeur ou rétention, par l'employeur, d'une partie de la rémunération en espèces de l'employé, ou choix par l'employé entre différents avantages offerts par l'employeur conformément à un accord entre les parties en vertu duquel le droit

d'utiliser le véhicule de société impliquerait la renonciation à d'autres avantages) et pour une durée convenue qui est supérieure à 30 jours consécutifs, mise à disposition par laquelle l'employé obtient le droit d'utiliser la voiture et d'en exclure d'autres personnes : l'assujetti-employeur effectue une prestation de services de location d'un moyen de transport dont le lieu d'imposition se détermine en vertu de l'article 17, paragraphe 2, point 7°, lettre b), alinéa premier, de la loi TVA, c.-à-d. dont le lieu est réputé se situer à l'endroit où l'employé est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle. Si l'employé a son domicile ou sa résidence habituelle dans un État membre autre que le Luxembourg, l'assujetti doit s'identifier dans cet État membre afin d'y parfaire ses obligations fiscales. La base d'imposition est le loyer perçu par l'assujetti.

2. La voiture n'est pas mise à disposition de l'employé à titre onéreux (voir point II), et l'assujetti a bénéficié entièrement ou partiellement du droit de déduire la taxe payée en amont lors de l'acquisition de cette voiture (ou la taxe payée sur le leasing de cette voiture) : l'assujetti doit déclarer au Luxembourg l'utilisation de la voiture affectée à l'entreprise à des fins privées ou étrangères à l'entreprise en vertu de l'article 16, alinéa premier, lettre a), de la loi TVA. La base d'imposition est constituée par le pourcentage de l'utilisation à des fins étrangères à l'entreprise appliqué au montant des dépenses engagées pour cette voiture et pour lesquels l'assujetti a pu faire valoir le droit de déduire entièrement ou partiellement la TVA payée en amont.
3. La voiture n'est mise à disposition de l'employé à titre onéreux (voir point II), et l'assujetti n'a pas bénéficié du droit de déduire la taxe payée en amont lors de l'acquisition de la voiture (ou la taxe payée sur le leasing de cette voiture) : cette opération ne relève pas du champ d'application de la TVA.

Le Directeur,

Romain Heinen