

Affaire C-371/07

Danfoss A/S

et

AstraZeneca A/S

contre

Skatteministeriet

(demande de décision préjudicielle, introduite par le Vestre Landsret)

«Sixième directive TVA — Article 6, paragraphe 2 — Prestations de services gratuites effectuées par l'assujetti à des fins étrangères à son entreprise — Droit à déduction de la TVA — Article 17, paragraphe 6, second alinéa — Faculté pour les États membres de maintenir les exclusions du droit à déduction prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive»

Sommaire de l'arrêt

1. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Déduction de la taxe payée en amont*

(Directive du Conseil 77/388, art. 17, § 6, al. 2)

2. *Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Opérations imposables*

(Directive du Conseil 77/388, art. 6, § 2)

1. L'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre applique, postérieurement à l'entrée en vigueur de cette directive, une exclusion du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en amont grevant les dépenses liées aux repas fournis gratuitement par les cantines d'entreprises aux relations d'affaires et au personnel à l'occasion de réunions de travail, alors que, au moment de cette entrée en vigueur, cette exclusion n'était pas effectivement applicable auxdites dépenses, en raison d'une pratique administrative taxant les prestations fournies par ces cantines à hauteur du prix de revient calculé sur la base des coûts de production, c'est-à-dire le prix des matières premières ainsi que les coûts salariaux afférents à la préparation et à la vente de ces aliments et boissons ainsi qu'à l'administration des cantines, en échange du droit à déduction intégrale de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont.

(cf. point 44, disp. 1)

2. L'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, qui assimile, aux fins de l'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée, certaines opérations pour lesquelles aucune contrepartie réelle n'est perçue par l'assujetti à des prestations de services effectuées à titre onéreux, doit être interprété en ce sens que cette disposition, d'une part, ne vise pas la fourniture à titre gratuit de repas dans les cantines d'entreprises à des relations d'affaires à l'occasion de

réunions qui se tiennent dans les locaux de ces entreprises, dès lors qu'il ressort de données objectives - ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier - que ces repas sont fournis à des fins strictement professionnelles. D'autre part, ladite disposition vise en principe la fourniture à titre gratuit de repas par une entreprise à son personnel dans ses locaux, à moins que - ce qu'il appartient également à la juridiction de renvoi d'apprécier - les exigences de l'entreprise, telles que celle de garantir la continuité et le bon déroulement des réunions de travail, ne nécessitent que la fourniture de repas soit assurée par l'employeur. À cet égard, si la fourniture de repas aux employés vise, en principe, à satisfaire un besoin privé et relève d'un choix personnel de ces derniers au regard duquel l'employeur n'intervient pas, en revanche, dans certaines circonstances particulières, la fourniture des repas aux employés ne vise pas la satisfaction des besoins privés de ces derniers et est effectuée à des fins qui ne sont pas étrangères à l'entreprise. L'avantage personnel que les employés en tirent n'apparaît, dans ce cas, que comme étant accessoire par rapport aux besoins de l'entreprise.

(cf. point 57, 62, 65, disp. 2)

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

11 décembre 2008 (*)

«Sixième directive TVA – Article 6, paragraphe 2 – Prestations de services gratuites effectuées par l'assujetti à des fins étrangères à son entreprise – Droit à déduction de la TVA – Article 17, paragraphe 6, second alinéa – Faculté pour les États membres de maintenir les exclusions du droit à déduction prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive»

Dans l'affaire C-371/07,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Vestre Landsret (Danemark), par décision du 1er août 2007, parvenue à la Cour le 3 août 2007, dans la procédure

Danfoss A/S,

AstraZeneca A/S

contre

Skatteministeriet,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. K. Lenaerts (rapporteur), président de chambre, M. T. von Danwitz, Mme R. Silva de Lapuerta, MM. G. Arestis et J. Malenovský, juges,

avocat général: Mme E. Sharpston,

greffier: Mme C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 25 juin 2008,

considérant les observations présentées:

- pour Danfoss A/S, par Mes H. Hansen et T. Kristjánsson, advokater,
- pour AstraZeneca A/S, par Mes M. Vesthardt et M. Bruus, advokater,
- pour le gouvernement danois, par Mme B. Weis Fogh, en qualité d'agent, assistée de Me K. Lundgaard Hansen, advokat,
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. D. Triantafyllou et S. Schønberg ainsi que par Mme S. Maaløe, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 23 octobre 2008,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 6, paragraphe 2, et 17, paragraphe 6, second alinéa, 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 les sociétés Danfoss A/S (ci-après «Danfoss») et AstraZeneca A/S (ci-après «AstraZeneca») au Skatteministeriet (ministère des Impôts et des Accises danois) au sujet du traitement, au regard de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), de la fourniture à titre gratuit de repas par les cantines d'entreprises aux relations d'affaires et au personnel lors de la tenue de réunions.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, de la sixième directive dispose:

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

- a) 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 taxe sur la valeur ajoutée;
- b) les prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise.»

4 L'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive prévoit:

«Au plus tard avant l'expiration d'une période de quatre ans à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente directive, le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, déterminera les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la taxe sur la valeur

ajoutée. En tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation.

Jusqu'à l'entrée en vigueur des règles visées ci-dessus, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive.»

5 À ce jour, les règles communautaires prévues à l'article 17, paragraphe 6, premier alinéa, de la sixième directive n'ont pas encore été adoptées, à défaut d'un accord au sein du Conseil sur les dépenses pour lesquelles une exclusion du droit à déduction de la TVA peut être envisagée.

6 En vertu de l'article 1er de la neuvième directive 78/583/CEE du Conseil, du 26 juin 1978, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO L 194, p. 16), certains États membres, au nombre desquels figure le Royaume de Danemark, ont été autorisés à mettre en application la sixième directive au plus tard le 1er janvier 1979.

La réglementation nationale

7 En vertu de la première loi danoise n° 102, du 31 mars 1967, relative à la TVA (ci après la «loi relative à la TVA»), les prestations de services n'étaient en principe pas soumises à la TVA, sauf si cela était expressément prévu par la loi. Les prestations de services fournies dans le cadre de l'exploitation de cantines dans les entreprises n'étaient pas soumises à ladite taxe en vertu de cette loi et ces dernières ne bénéficiaient par conséquent pas d'un droit à déduction de la TVA frappant les achats y afférents.

8 L'article 16, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA prévoyait:

«La taxe en amont ne peut comprendre la taxe grevant les achats et opérations assimilées qui portent sur:

a) la nourriture du propriétaire et du personnel de l'entreprise

[...]

e) la représentation et les cadeaux.»

9 La loi n° 204, du 10 mai 1978, entrée en vigueur le 1er octobre 1978, a modifié la loi relative à la TVA en vue de transposer la sixième directive. Conformément à cette dernière, les prestations de services ont ainsi, en principe, été soumises à la TVA. De ce fait, la vente d'aliments et de boissons par les cantines exploitées par des entreprises est devenue imposable. Toutefois, les dispositions antérieures relatives à l'exclusion du droit à déduction pour les frais de nourriture et de représentation, figurant à l'article 16, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA, n'ont pas été modifiées.

10 Au cours du mois de novembre de l'année 1978, le Momsnævnet (commission administrative d'appel compétente en matière de TVA) a rendu une décision selon laquelle l'assiette de la TVA frappant la fourniture d'aliments et de boissons dans les cantines d'entreprises devait être, en tout état de cause, au moins égale à un prix de revient calculé sur la base des coûts de production, c'est-à-dire le prix des matières premières ainsi que les coûts salariaux afférents à la préparation et à la vente de ces aliments et boissons ainsi qu'à l'administration des cantines (ci-après le «prix de revient»). Cette pratique administrative autorisait la déduction intégrale de la TVA acquittée en amont sur la fourniture des repas. La décision du Momsnævnet a été reprise dans une circulaire de

l'administration du 31 octobre 1983 concernant spécifiquement les cantines (circulaire dite «TVA-cantines»).

11 La loi n° 375, du 18 mai 1994, a procédé à une refonte de la loi relative à la TVA. L'exclusion du droit à déduction, prévue à l'article 16, paragraphe 3, de cette dernière loi, a été maintenue sans modification substantielle à l'article 42, paragraphe 1, points 1 et 5, de la même loi.

12 Ladite loi n° 375 a également introduit dans la loi relative à la TVA des dispositions sur la taxation des prélèvements, visant à ce que les prélèvements de services à des fins étrangères à l'entreprise soient assimilés à des opérations effectuées à titre onéreux. Ces dispositions, qui figurent à l'article 5, paragraphes 2 et 3, de la loi relative à la TVA, sont libellées comme suit:

«2. Est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux le prélèvement de biens ou de services utilisés à des fins mentionnées à l'article 42, paragraphes 1 et 2, pour autant qu'il y ait eu un droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de l'achat ou de la fabrication des biens et des services en question.

3. Est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux le prélèvement de services pour les besoins privés du propriétaire de l'entreprise ou de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à l'entreprise.»

13 Il n'était toutefois pas question, en raison de la pratique administrative évoquée au point 10 du présent arrêt, d'appliquer les règles en matière de prélèvements à la fourniture à titre gratuit de repas par les cantines d'entreprises à des relations d'affaires et au personnel à l'occasion de réunions de travail. Une telle fourniture étant en effet réputée effectuée moyennant une contrepartie (fictive) correspondant au prix de revient, les biens ou les prestations de services ne pouvaient être considérés comme «prélevés», puisqu'il n'y a de prélèvement qu'en l'absence de contrepartie pour les biens ou les prestations de services.

14 Dans trois ordonnances adoptées au cours de l'année 1999, le Landsskatteret (tribunal fiscal) a invalidé la pratique administrative. Il a jugé que les règles générales de la loi relative à la TVA en matière de calcul de la taxe sur les ventes devaient, sous peine de violer la sixième directive, s'appliquer également aux cantines exploitées par des entreprises, de sorte que la TVA sur les ventes devait être assise sur la contrepartie effectivement perçue, et non sur le prix de revient.

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

15 Danfoss est une société anonyme de droit danois dont le siège est situé au Danemark et qui possède des établissements dans plusieurs États. Cette société produit et commercialise des automatismes industriels utilisés pour la régulation thermique et frigorifique. De la nourriture et des boissons sont vendues au personnel dans ses cantines, qui sont également utilisées pour fournir gratuitement, d'une part, des repas à des relations d'affaires lors de réunions qui se tiennent dans les locaux de l'entreprise et, d'autre part, des repas au personnel lors de réunions de travail au sein de cette société.

16 AstraZeneca est une entreprise pharmaceutique qui, dans le cadre de ses activités de vente et de commercialisation, invite des médecins et d'autres professionnels de la santé à des réunions pour les informer sur les pathologies ainsi que sur le positionnement et l'usage de ses médicaments. Selon l'heure du début de la réunion et la durée de celle-ci, pouvant aller de quelques heures jusqu'à des journées entières, des repas sont fournis gratuitement aux participants dans la cantine de l'entreprise, qui est par ailleurs utilisée pour la vente de nourriture

et de boissons au personnel.

17 Les affaires au principal trouvent leur origine dans les actions intentées, devant le Vestre Landsret, par ces deux sociétés contre le Skatteministeriet au sujet du traitement, au regard de la TVA, de la fourniture par leurs cantines de repas à titre gratuit aux relations d'affaires et au personnel lors de la tenue de réunions de travail. Les recours concernent, pour AstraZeneca, la période comprise entre le 1er octobre 1994 et le 31 décembre 1999, et, pour Danfoss, celle allant du 1er octobre 1996 au 30 septembre 2001.

18 À l'égard de ces sociétés, la pratique administrative applicable depuis 1978 avait pour conséquence que la TVA était établie sur le prix de revient de la fourniture desdits repas. L'ensemble des achats destinés aux cantines étaient considérés comme utilisés pour les besoins des opérations taxables, de sorte que la TVA grevant ces achats était intégralement déductible de la TVA due par les cantines.

19 Cette pratique administrative ayant été invalidée en 1999 par le Landsskatteret et celui-ci ayant considéré, ainsi qu'il a été dit au point 14 du présent arrêt, que la TVA devait être assise sur la contrepartie effectivement perçue, et non sur un prix de revient, les sociétés ont introduit une demande de remboursement de la TVA qui avait été établie sur le prix de revient des repas fournis à titre gratuit aux relations d'affaires et au personnel à l'occasion de réunions de travail, pour un montant de 5 920 848,19 DKK dans le cas de Danfoss et de 825 275 DKK dans celui d'AstraZeneca.

20 Le Skatteministeriet a rejeté ces demandes de remboursement, en considérant la fourniture de repas aux relations d'affaires comme une «représentation» visée par l'exclusion du droit à déduction prévue à l'article 42, paragraphe 1, point 5, de la loi relative à la TVA, et la fourniture de repas au personnel à l'occasion de réunions de travail comme relevant de la «nourriture» visée par l'exclusion prévue à l'article 42, paragraphe 1, point 1, de ladite loi.

21 Toutefois, étant donné que Danfoss et AstraZeneca avaient, conformément à la pratique administrative susmentionnée, déduit intégralement la TVA grevant les achats de leurs cantines, le Skatteministeriet a estimé que la TVA devait être appliquée sur lesdits repas, en tant que prélèvements, conformément à l'article 5, paragraphe 2, de la loi relative à la TVA. Cette taxe sur les prélèvements devant, selon ledit ministère, être calculée sur le prix de revient, tout comme la TVA dans le cadre de la pratique administrative invalidée, il a estimé qu'il n'y avait pas lieu de rembourser les montants de TVA en question.

22 Lesdites sociétés ont contesté l'existence d'une base juridique pour l'application de la TVA sur les soi-disant prélèvements ainsi que la légalité de la limitation du droit à déduction prévue par la loi relative à la TVA.

23 Dans ces conditions, le Vestre Landsret a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que le droit d'un État membre de refuser la déduction de la [TVA] grevant les achats qui sont utilisés pour fournir des repas à des relations d'affaires et au personnel dans la cantine d'une entreprise à l'occasion de réunions est subordonné à la condition qu'il existait dans la législation nationale, avant l'entrée en vigueur de la directive, une base juridique autorisant le refus de la déduction en question et que cette base juridique a été utilisée en pratique par les autorités fiscales pour refuser la déduction de la [TVA] grevant ces achats?

2) La réponse à la première question peut-elle être affectée par le fait que a) avant la mise en

œuvre de la sixième directive en 1978, les cantines exploitées par des entreprises n'étaient pas soumises à la [TVA] en vertu de la législation nationale relative à la [TVA] en vigueur dans l'État membre en question, b) les règles nationales relatives à l'exclusion de la déduction n'ont pas été modifiées lors de la mise en œuvre de la sixième directive et que c) c'est uniquement en raison de la circonstance que les cantines exploitées par les entreprises ont été soumises à la [TVA] lors de la mise en œuvre de la sixième directive que les règles relatives à l'exclusion de la déduction ont pu devenir pertinentes pour ce type d'entreprises?

3) Une exclusion du droit à déduction est-elle 'maintenue' au sens du second alinéa de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive si le droit à déduction existait pour les dépenses en question depuis la mise en œuvre de la sixième directive en 1978 et jusqu'en 1999 en raison d'une pratique administrative telle que celle en cause au principal?

4) L'article 6, paragraphe 2, sous a) et b), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que cette disposition vise la fourniture à titre gratuit de repas par des entreprises à des relations d'affaires dans la cantine de l'entreprise à l'occasion de réunions qui se tiennent dans l'entreprise?

5) L'article 6, paragraphe 2, sous a) et b), de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que cette disposition vise la fourniture à titre gratuit de repas par des entreprises à leur personnel dans la cantine de l'entreprise à l'occasion de réunions qui se tiennent dans l'entreprise?»

Sur les première à troisième questions

24 Par ses trois premières questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la clause de «standstill» qui figure à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive permet à une administration fiscale d'opposer à un assujetti une exclusion du droit à déduction de la TVA payée en amont, en l'occurrence une interdiction de déduire la taxe en amont grevant les frais de nourriture du personnel de l'entreprise et les frais de représentation, alors que cette exclusion, bien que prévue dans le droit national avant l'entrée en vigueur de ladite directive n'était, en pratique, pas applicable aux prestations fournies par les cantines, en raison de l'absence d'assujettissement, jusqu'au 1er octobre 1978, desdites prestations à la TVA, puis d'une pratique administrative, à partir du mois de novembre de la même année, taxant ces prestations à hauteur de leur prix de revient en échange du droit à déduction intégrale de la TVA acquittée en amont.

25 D'emblée, il y a lieu de rappeler que la sixième directive est entrée en vigueur le 1er janvier 1979 au Danemark [voir, en ce sens, arrêts du 19 septembre 2000, Ampafrance et Sanofi, C-177/99 et C-181/99, Rec. p. I-7013, points 5 et 9, ainsi que du 14 juin 2001, Commission/France, C-40/00, Rec. p. I-4539, points 5 et 9; voir, également, article 1er de la directive 78/583 et, en dernier lieu, article 176, second alinéa, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1)].

26 Il convient également de rappeler que, selon le principe fondamental inhérent au système de la TVA et résultant notamment de l'article 2 de la sixième directive, la TVA s'applique à chaque transaction de production ou de distribution, déduction faite de la TVA qui a grevé directement les opérations effectuées en amont. Selon une jurisprudence constante, le droit à déduction prévu aux articles 17 et suivants de la sixième directive fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont. Toute limitation du droit à déduction de la TVA a une incidence sur le niveau de la charge fiscale et doit s'appliquer de manière similaire dans tous les États

membres. En conséquence, des dérogations ne sont permises que dans les cas expressément prévus par la sixième directive (voir, en ce sens, arrêt du 8 janvier 2002, *Metropol et Stadler*, C-409/99, Rec. p. I-781, point 42 ainsi que jurisprudence citée). En outre, les dispositions prévoyant des dérogations au principe du droit à déduction de la TVA, qui garantit la neutralité de cette taxe, sont d'interprétation stricte (arrêt *Metropol et Stadler*, précité, point 59).

27 L'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive énonce en termes explicites et précis le principe de la déduction par l'assujetti des montants qui lui sont facturés au titre de la TVA pour les biens qui lui sont livrés ou les services qui lui sont rendus, dans la mesure où ces biens ou ces services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées (arrêt *Metropol et Stadler*, précité, point 43).

28 Ledit principe est néanmoins tempéré par la disposition dérogatoire figurant à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive et, en particulier, au second alinéa de ce même paragraphe. Les États membres sont en effet autorisés à maintenir leur législation existante en matière d'exclusion du droit à déduction à la date d'entrée en vigueur de la sixième directive, jusqu'à ce que le Conseil arrête les dispositions prévues à cet article (voir arrêts du 14 juin 2001, *Commission/France*, C-345/99, Rec. p. I-4493, point 19, ainsi que *Metropol et Stadler*, précité, point 44).

29 Toutefois, ainsi qu'il a été indiqué au point 5 du présent arrêt, aucune des propositions présentées par la Commission au Conseil en vertu de l'article 17, paragraphe 6, premier alinéa, de la sixième directive n'ayant été adoptée par ce dernier, les États membres peuvent maintenir leur législation existante en matière d'exclusion du droit à déduction de la TVA jusqu'à ce que le législateur communautaire établisse un régime communautaire des exclusions et réalise ainsi l'harmonisation progressive des législations nationales en matière de TVA. Le droit communautaire ne comporte donc à ce jour aucune disposition énumérant les dépenses exclues du droit à déduction de la TVA (arrêt du 8 décembre 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Rec. p. I-10683, point 23 et jurisprudence citée).

30 Ainsi que la Cour l'a rappelé au point 48 de son arrêt *Metropol et Stadler*, précité, l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive comporte une clause de «standstill» prévoyant le maintien des exclusions nationales du droit à déduction de la TVA qui étaient applicables avant l'entrée en vigueur de la sixième directive.

31 La Cour a précisé à cet égard que l'objectif de cette disposition est de permettre aux États membres, en attendant l'établissement par le Conseil du régime communautaire des exclusions du droit à déduction de la TVA, de maintenir toute règle de droit national portant exclusion du droit à déduction effectivement appliquée par leurs autorités publiques au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive (arrêt *Metropol et Stadler*, précité, point 48).

32 Dans ce contexte, lorsque la réglementation d'un État membre modifie en le réduisant, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive, le champ des exclusions existantes et se rapproche par là même de l'objectif de la sixième directive, il y a lieu de considérer que cette réglementation est couverte par la dérogation prévue à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive et n'enfreint pas son article 17, paragraphe 2 (arrêts précités du 14 juin 2001, *Commission/France*, C-345/99, point 22, ainsi que *Metropol et Stadler*, point 45).

33 En revanche, une réglementation nationale ne constitue pas une dérogation permise par l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive et enfreint l'article 17, paragraphe 2, de cette dernière si elle a pour effet d'étendre, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive, le champ des exclusions existantes en s'éloignant ainsi de l'objectif de ladite directive (arrêts précités du 14 juin 2001, *Commission/France*, C-40/00, point 17, ainsi que

Metropol et Stadler, point 46).

34 Il en va ainsi pour toute modification postérieure à l'entrée en vigueur de la sixième directive qui étend le champ des exclusions applicables immédiatement avant ladite modification (arrêt du 14 juin 2001, Commission/France, C-40/00, précité, point 18).

35 C'est à la lumière de ces considérations qu'il convient de répondre aux trois premières questions posées par la juridiction de renvoi.

36 D'une part, il y a lieu de constater que, au Danemark, jusqu'au 1^{er} octobre 1978, date d'entrée en vigueur de la loi relative à la TVA, les prestations de services des cantines n'étaient pas soumises à la TVA. En raison de cette absence d'assujettissement desdites prestations, il n'y avait pas lieu d'appliquer les règles nationales relatives à l'exclusion du droit à la déduction de la TVA payée en amont.

37 Lorsque les prestations de services furent assujetties à la TVA à la suite de la modification de ladite loi, l'exclusion du droit à déduction prévue par la loi relative à la TVA n'a pas davantage été appliquée aux prestations de services fournies par les cantines d'entreprises.

38 En effet, juste après cette modification législative, est intervenue, au mois de novembre 1978, la décision du Momsnævn, selon laquelle, d'une part, l'assiette de la TVA frappant la vente d'aliments et de boissons dans les cantines d'entreprises devait être au moins égale au prix de revient des prestations fournies et, d'autre part, la TVA acquittée en amont était intégralement déductible.

39 Ainsi qu'il ressort de ce qui précède, au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive au Danemark, les règles nationales relatives à l'exclusion du droit à la déduction de la TVA payée en amont prévues à l'article 16, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA n'étaient, en pratique, pas applicables aux prestations fournies par les cantines d'entreprises.

40 Dès lors, force est de constater que l'exclusion du droit à déduction en cause n'était pas, au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive au Danemark, effectivement applicable aux dépenses afférentes aux repas fournis gratuitement par les cantines d'entreprises au personnel et aux relations d'affaires, au sens de la jurisprudence de la Cour.

41 D'autre part, ainsi qu'il a été rappelé au point 33 du présent arrêt, n'est pas admise une réglementation nationale qui a pour effet d'étendre, postérieurement à l'entrée en vigueur de la sixième directive, le champ des exclusions existantes en s'éloignant ainsi de l'objectif de celle-ci.

42 En l'occurrence, force est de constater que, en instituant, au moyen d'une pratique administrative qui est demeurée en vigueur du mois de novembre de l'année 1978 jusqu'à l'année 1999, un droit à déduction intégrale de la TVA acquittée en amont afférente à la fourniture d'aliments et de boissons par les cantines d'entreprises, l'administration danoise s'est empêchée d'introduire ultérieurement une limitation du droit à déduction de cette taxe. Il convient, à cet égard, de souligner que, dans le contexte de l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive, doivent être pris en compte non seulement les actes législatifs proprement dits, mais également les actes administratifs ainsi que les pratiques administratives des autorités publiques de l'État membre concerné (arrêt Metropol et Stadler, précité, point 49).

43 Dès lors, en refusant, en application de l'article 42, paragraphe 1, points 1 et 5, de la loi relative à la TVA, le droit à déduction de la TVA en amont liée à la fourniture d'aliments et de boissons par les cantines d'entreprises, le Skatteministeriet entend étendre le champ de cette exclusion applicable au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive aux dépenses pour

les repas en cause et introduit une modification qui éloigne la législation danoise de l'objectif de la sixième directive, ce qui ne saurait être admis au titre de la dérogation prévue à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de cette directive.

44 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux trois premières questions que l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre applique, postérieurement à l'entrée en vigueur de cette directive, une exclusion du droit à déduction de la TVA en amont grevant les dépenses liées aux repas fournis gratuitement par les cantines d'entreprises aux relations d'affaires et au personnel à l'occasion de réunions de travail, alors que, au moment de cette entrée en vigueur, cette exclusion n'était pas effectivement applicable auxdites dépenses, en raison d'une pratique administrative taxant les prestations fournies par ces cantines à hauteur de leur prix de revient en échange du droit à déduction intégrale de la TVA acquittée en amont.

Sur les quatrième et cinquième questions

45 Par ses quatrième et cinquième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si une société assujettie à la TVA, dont la cantine fournit gratuitement des repas à des relations d'affaires ou à des membres du personnel dans le cadre de réunions de travail qui se tiennent dans l'entreprise, effectue des prestations gratuites à des fins étrangères à l'entreprise assimilables à des prestations de services à titre onéreux taxables au sens de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive.

46 Il y a lieu de rappeler d'emblée que cette disposition assimile certaines opérations pour lesquelles aucune contrepartie réelle n'est perçue par l'assujetti à des livraisons de biens et à des prestations de services effectuées à titre onéreux. L'objectif de ladite disposition est d'assurer une égalité de traitement entre l'assujetti qui prélève un bien ou qui fournit des services pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel, d'une part, et le consommateur final qui se procure un bien ou un service du même type, d'autre part (voir, en ce sens, arrêts du 26 septembre 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, point 35; du 16 octobre 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, point 25; du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein, C-322/99 et C-323/99, Rec. p. I-4049, point 56, ainsi que du 20 janvier 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Rec. p. I-743, point 23).

47 Ainsi que le fait valoir le gouvernement danois dans ses observations écrites devant la Cour, dans l'hypothèse où un assujetti qui a pu déduire la TVA sur l'achat d'un bien affecté à son entreprise prélève ce bien sur le patrimoine de celle-ci pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel, il devient consommateur final d'un bien et doit être traité en tant que tel. Dans cette perspective, l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive empêche que cet assujetti échappe au paiement de la TVA lors d'un tel prélèvement et qu'il profite donc d'avantages indus par rapport au consommateur final qui achète le bien en acquittant la TVA (voir, en ce sens, arrêts du 6 mai 1992, de Jong, C-20/91, Rec. p. I-2847, point 15; Enkler, précité, point 33; du 8 mars 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec. p. I-1831, point 42; Fischer et Brandenstein, précité, point 56, ainsi que Hotel Scandic Gåsabäck, précité, point 23).

48 De même, l'article 6, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive empêche qu'un assujetti ou des membres de son personnel obtiennent en franchise de taxe des prestations de services de l'assujetti pour lesquelles une personne privée aurait dû acquitter la TVA (arrêt Hotel Scandic Gåsabäck, précité, point 23).

49 Il ressort de la décision de renvoi que, en vertu de la pratique administrative en vigueur du mois de novembre de l'année 1978 jusqu'à l'année 1999, la fourniture à titre gratuit de repas à la cantine à des relations d'affaires et au personnel à l'occasion de réunions de travail était réputée

effectuée moyennant une contrepartie correspondant au prix de revient des prestations de services fournies. Celles-ci ne pouvaient dès lors être considérées comme «prélevées», puisqu'il n'y a de prélèvement qu'en l'absence de contrepartie pour les biens ou les prestations de services (voir arrêt *Hotel Scandic Gåsabäck*, précité, points 22 à 24).

50 Cette pratique ayant été invalidée par le Landsskatteret en 1999, la fourniture à titre gratuit de repas dans une cantine d'entreprise peut, contrairement à ce qu'affirme Danfoss, être considérée comme une opération pour laquelle aucune contrepartie réelle n'est perçue et, en conséquence, être qualifiée de prélèvement. Toutefois, cette fourniture ne saurait être soumise à la TVA au titre de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive qu'à la condition qu'elle soit «étrangère à l'entreprise».

51 Il convient dès lors, en premier lieu, d'examiner si la fourniture à titre gratuit de repas par les cantines d'entreprises à des relations d'affaires à l'occasion de réunions de travail constitue une prestation de services effectuée par l'assujetti à des fins étrangères à son entreprise.

52 À cet égard, il y a lieu de rappeler que Danfoss est une société qui produit et commercialise sur le plan international des automatismes industriels utilisés en particulier pour la régulation thermique et frigorifique. Quant à AstraZeneca, il s'agit d'une société pharmaceutique dont l'objet principal est de distribuer ses produits pharmaceutiques sur le marché danois.

53 Il ressort tant de la décision de renvoi que des observations soumises à la Cour par les parties au principal que la fourniture à titre gratuit de repas par Danfoss et AstraZeneca à leurs relations d'affaires intervient uniquement à l'occasion de réunions qui ont lieu dans les locaux de l'entreprise. Cette dernière société invite en effet des médecins et d'autres professionnels de la santé pour les informer, dans ce cadre, sur les pathologies ainsi que sur le positionnement et l'usage de ses médicaments. En outre, les repas en cause sont fournis aux participants dans la cantine lorsque l'heure à laquelle se tient la réunion et la durée de celle-ci, qui peut aller jusqu'à des journées entières, l'exigent.

54 De telles circonstances constituent un indice selon lequel la fourniture des repas en cause est effectuée à des fins qui ne sont pas étrangères à l'entreprise.

55 Cependant, il est vrai qu'il peut être difficile de contrôler efficacement la nature professionnelle ou non de la fourniture de repas par les cantines d'entreprises, y compris lorsque cette fourniture intervient dans le cadre du fonctionnement normal de ces dernières. Dès lors, s'il ressort de données objectives – ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier – que ces fournitures de repas ont été effectuées à des fins strictement professionnelles, celles-ci échappent au champ d'application de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive.

56 Il convient, en second lieu, d'examiner si la fourniture à titre gratuit de repas par les cantines d'entreprises au personnel de ces dernières à l'occasion de réunions de travail doit être qualifiée de prestation de services effectuée par l'assujetti pour les besoins privés de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise.

57 Il est constant qu'il appartient normalement à l'employé de choisir la nature, l'heure exacte, voire le lieu de ses repas. L'employeur n'intervient pas dans ces choix, l'obligation de l'employé étant seulement de regagner son lieu de travail aux heures convenues et d'y effectuer son travail habituel. Dès lors, ainsi que la Commission l'a fait valoir lors de l'audience, la fourniture de repas aux employés vise, en principe, à satisfaire un besoin privé et relève d'un choix personnel de ces derniers au regard duquel l'employeur n'intervient pas. Il en découle que, dans des circonstances normales, les prestations de services consistant à fournir des repas à titre gratuit aux employés satisfont des besoins privés de ces derniers au sens de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième

directive.

58 En revanche, dans des circonstances particulières, les exigences de l'entreprise peuvent commander que l'employeur assure lui-même la fourniture des repas (voir, par analogie avec le transport des salariés vers leur lieu de travail assuré par l'employeur, arrêt *Fillibeck*, précité, points 29 et 30).

59 D'une part, Danfoss a précisé, sans être contredite par le gouvernement danois, que les repas en cause, qui représentent moins de 1 % des repas servis au personnel, le reste étant fourni à titre onéreux, sont exclusivement proposés dans le cadre de réunions d'employés venus de plusieurs États lorsqu'ils se rendent au siège de l'entreprise. Ainsi que cette société l'a fait valoir lors de l'audience, l'intérêt de l'entreprise à procurer des repas et des boissons à ses employés dans le cadre spécifique de réunions au sein de l'entreprise réside dans sa capacité à organiser ces repas de manière rationnelle et efficace, en contrôlant avec qui, où et quand sont pris ces déjeuners de travail.

60 Il convient de reconnaître que, pour l'employeur, le fait d'assurer la fourniture des repas à ses employés permet, notamment, de limiter les causes d'interruption des réunions. Ainsi, le fait que seul l'employeur puisse garantir la continuité et le bon déroulement des réunions peut l'obliger à assurer la fourniture de repas aux employés qui participent à celles-ci.

61 D'autre part, ainsi que l'a précisé Danfoss lors de l'audience, les repas en cause sont composés de sandwiches et d'assiettes froides, servis dans la salle de réunion lors de circonstances particulières. Il ressort de ces précisions que les employés n'ont le choix ni de l'endroit, ni de l'heure, ni de la nature des repas, l'employeur étant lui-même responsable de ce choix.

62 Dans de telles circonstances particulières, la fourniture de repas aux employés par l'employeur ne vise pas la satisfaction des besoins privés de ces derniers et est effectuée à des fins qui ne sont pas étrangères à l'entreprise. L'avantage personnel que les employés en tirent n'apparaît que comme étant accessoire par rapport aux besoins de l'entreprise.

63 Les spécificités propres à l'organisation de l'entreprise constituent donc un indice selon lequel les prestations consistant en des repas fournis à titre gratuit aux employés sont effectuées à des fins qui ne sont pas étrangères à l'entreprise.

64 Il appartient toutefois à la juridiction de renvoi d'établir, à la lumière des éléments d'interprétation donnés par la Cour, si les spécificités des affaires au principal dont elle est saisie nécessitent, eu égard aux exigences des sociétés en cause, que l'employeur assure la fourniture à titre gratuit de repas aux relations d'affaires et au personnel lors de la tenue de réunions de travail au sein de ces sociétés.

65 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux quatrième et cinquième questions que l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que cette disposition, d'une part, ne vise pas la fourniture à titre gratuit de repas dans les cantines d'entreprises à des relations d'affaires à l'occasion de réunions qui se tiennent dans les locaux de ces entreprises, dès lors qu'il ressort de données objectives – ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier – que ces repas sont fournis à des fins strictement professionnelles. D'autre part, ladite disposition vise en principe la fourniture à titre gratuit de repas par une entreprise à son personnel dans ses locaux, à moins que – ce qu'il appartient également à la juridiction de renvoi d'apprécier – les exigences de l'entreprise, telles que celle de garantir la continuité et le bon déroulement des réunions de travail, ne nécessitent que la fourniture de repas soit assurée par l'employeur.

Sur les dépens

66 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 (quatrième chambre) dit pour droit:

1) **L'article 17, paragraphe 6, second alinéa, 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 s'oppose à ce qu'un État membre applique, postérieurement à l'entrée en vigueur de cette directive, une exclusion du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée en amont grevant les dépenses liées aux repas fournis gratuitement par les cantines d'entreprises aux relations d'affaires et au personnel à l'occasion de réunions de travail, alors que, au moment de cette entrée en vigueur, cette exclusion n'était pas effectivement applicable auxdites dépenses, en raison d'une pratique administrative taxant les prestations fournies par ces cantines à hauteur du prix de revient calculé sur la base des coûts de production, c'est-à-dire le prix des matières premières ainsi que les coûts salariaux afférents à la préparation et à la vente de ces aliments et boissons ainsi qu'à l'administration des cantines, en échange du droit à déduction intégrale de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont.**

2) **L'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive 77/388 doit être interprété en ce sens que cette disposition, d'une part, ne vise pas la fourniture à titre gratuit de repas dans les cantines d'entreprises à des relations d'affaires à l'occasion de réunions qui se tiennent dans les locaux de ces entreprises, dès lors qu'il ressort de données objectives – ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier – que ces repas sont fournis à des fins strictement professionnelles. D'autre part, ladite disposition vise en principe la fourniture à titre gratuit de repas par une entreprise à son personnel dans ses locaux, à moins que – ce qu'il appartient également à la juridiction de renvoi d'apprécier – les exigences de l'entreprise, telles que celle de garantir la continuité et le bon déroulement des réunions de travail, ne nécessitent que la fourniture de repas soit assurée par l'employeur.**

Signatures

* Langue de procédure: le danois.