

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

17 novembre 2022 (*)

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 26, paragraphe 1, sous b) – Prestations de services à titre gratuit – Remise gratuite de bons d'achat au personnel de l'entreprise de l'assujetti dans le cadre d'un programme de reconnaissance et de récompense – Opérations assimilées à des prestations de services à titre onéreux – Portée – Principe de neutralité fiscale »

Dans l'affaire C-607/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni], par décision du 11 novembre 2020, parvenue à la Cour le 17 novembre 2020, dans la procédure

GE Aircraft Engine Services Ltd

contre

The Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs,

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Arabadjiev, président de chambre, M. L. Bay Larsen, vice-président de la Cour, faisant fonction de juge de la première chambre, MM. P. G. Xuereb (rapporteur), A. Kumin et Mme I. Ziemele, juges,

avocat général : Mme T. ?apeta,

greffier : Mme C. Strömholm, administratrice,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 24 novembre 2021,

considérant les observations présentées :

- pour GE Aircraft Engine Services Ltd, par M. L. Allen, barrister, et M. W. Shah, solicitor,
- pour la Commission européenne, par Mme J. Jokubauskait?, MM. X. Lewis et V. Uher, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocate générale en ses conclusions à l'audience du 27 janvier 2022,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112/CE 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 »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant GE Aircraft Engine Services Ltd (ci-après « GEAES ») aux Commissioners for His Majesty's Revenue and Customs (administration fiscale et douanière, Royaume-Uni) (ci-après l'« administration fiscale ») au sujet d'un redressement fiscal, pour la période allant du mois de décembre 2013 à celui d'octobre 2017, au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en aval non déclarée sur la valeur de bons d'achat offerts par GEAES à ses employés, dans le cadre d'un programme de reconnaissance et de récompense instauré par celle-ci.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

L'accord de retrait

3 Par sa décision (UE) 2020/135, du 30 janvier 2020, relative à la conclusion de l'accord sur le retrait du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord de l'Union européenne et de la Communauté européenne de l'énergie atomique (JO 2020, L 29, p. 1, ci-après l'« accord de retrait »), le Conseil de l'Union européenne a approuvé, au nom de l'Union européenne et de la Communauté européenne de l'énergie atomique, l'accord de retrait, qui a été joint à cette décision.

4 L'article 86 de l'accord de retrait, intitulé « Affaires en instance devant la Cour de justice de l'Union européenne », prévoit, à ses paragraphes 2 et 3 :

« 2. La Cour de justice de l'Union européenne demeure compétente pour statuer à titre préjudiciel sur les demandes des juridictions du Royaume-Uni présentées avant la fin de la période de transition.

3. Aux fins du présent chapitre, une procédure est considérée comme ayant été introduite devant la Cour de justice de l'Union européenne, et une demande de décision préjudicielle est considérée comme ayant été présentée, au moment où l'acte introductif d'instance a été enregistré par le greffe de la Cour de justice [...] »

5 Conformément à l'article 126 de l'accord de retrait, la période de transition a commencé à la date d'entrée en vigueur de cet accord et s'est terminée le 31 décembre 2020.

La directive TVA

6 L'article 26, paragraphe 1, de la directive TVA dispose :

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

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 TVA ;

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. »

Le droit du Royaume-Uni

7 Les dispositions de l'article 26 de la directive TVA ont été transposées dans l'ordre juridique du Royaume-Uni par l'article 3 du Value Added (Supply of Services) Order 1992 [ordonnance de 1992 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (prestations de services)], qui est libellé comme suit :

« [...] lorsque, dans l'exercice de ses activités, une personne utilise les services qui lui ont été fournis pour ses besoins privés ou les utilise, ou rend leur utilisation possible par toute personne, à des fins étrangères à l'entreprise, elle est considérée, aux fins de la loi, comme prestant ces services dans le cadre ou pour la poursuite de ses activités ».

Le litige au principal et les questions préjudicielles

8 GEAES, société de droit britannique appartenant au groupe international General Electric (ci-après le « groupe GE »), exerce ses activités au Royaume-Uni dans le secteur de la fabrication des réacteurs d'avions.

9 Le groupe GE a mis en place un programme dénommé «*Above & Beyond*» (Au-dessus et au-delà), dont la finalité était de gratifier et de récompenser les employés les plus méritants et performants. Dans le cadre de ce programme, tout employé pouvait désigner un collègue pour des actes qu'il considérait comme méritant une récompense, conformément aux conditions d'éligibilité dudit programme et selon le système de gradation des prix prévu par celui-ci.

10 En vertu du système de récompenses ainsi instauré, si un employé désigné pour un prix classé au niveau le plus élevé pouvait bénéficier, sous certaines conditions, d'un paiement en espèces, un employé nommé en vue d'un prix classé à un niveau intermédiaire se voyait offrir des bons d'achat (ci-après les « bons d'achat en cause »), tandis qu'un employé désigné pour un prix classé au niveau le plus bas recevait une récompense prenant la forme d'un certificat de reconnaissance.

11 Dans le cas d'un prix comportant des bons d'achat, l'employé devait se rendre sur un site Internet comportant une liste de détaillants dûment référencés (ci-après les « détaillants référencés »), pour en choisir un auprès duquel il pourrait faire valoir son bon d'achat.

12 Le site Internet en question était géré par une société qui se chargeait d'acheter les bons d'achat en cause directement auprès desdits détaillants pour les vendre ensuite à General Electric États-Unis. Cette dernière les cédait, par la suite, à une autre entité du groupe GE, également établie aux États-Unis, à savoir GE HQ, qui les revendait à son tour aux différentes entités du groupe GE, notamment à GEAES.

13 GEAES et dix-neuf autres membres du groupe GE ont fait l'objet d'un avis d'imposition à la TVA par l'administration fiscale, relatif à la transaction consistant à offrir les bons d'achat en cause aux employés désignés dans le cadre du programme «*Above & Beyond*». Cette administration a en effet considéré que GEAES ainsi que les autres membres du groupe GE devaient déclarer la taxe en aval sur la valeur desdits bons.

14 GEAES et les dix-neuf autres membres du groupe GE concernés ont saisi la juridiction de renvoi, à savoir le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni], d'un recours contre cet avis d'imposition, le recours introduit par GEAES ayant été désigné comme l'affaire pilote pour l'ensemble des vingt procédures.

15 La juridiction de renvoi relève que le litige au principal porte exclusivement sur les prix classés à un niveau intermédiaire, au titre de la gradation des récompenses relevée au point 10 du présent arrêt. Plus particulièrement, les parties s'opposent sur la question de savoir si la remise à titre gratuit, par GEAES, de bons d'achat à ses employés constitue une opération devant être assimilée à une prestation de services effectuée à titre onéreux, au sens de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, et si ladite opération doit ainsi être soumise à la TVA.

16 À cet égard, la juridiction de renvoi précise que, selon GEAES, la remise des bons d'achat en cause aux employés dans le cadre du programme «*Above & Beyond*» ne constitue pas une prestation taxée au titre de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA dans la mesure où ledit programme est lié aux activités économiques de cette société et où l'avantage qui en résulte pour les employés est secondaire. En effet, il y aurait lieu d'opérer une distinction entre la finalité économique que cette société poursuit au moyen de cette remise à titre gratuit de bons d'achat et l'utilisation qui en est faite, par les employés, à des fins privées.

17 Une telle interprétation serait, de l'avis de GEAES, conforme à la jurisprudence de la Cour issue, notamment, des arrêts du 16 octobre 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), ainsi que du 11 décembre 2008, Danfoss et AstraZeneca (C-371/07, EU:C:2008:711).

18 En revanche, selon l'administration fiscale, pour autant que les bons d'achat en cause sont remis gracieusement aux employés et en vue d'un usage personnel en dehors du cadre de l'activité commerciale de GEAES, il y a lieu de considérer que les conditions de l'application de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA sont remplies. La circonstance que GEAES attache une finalité commerciale à la remise des bons d'achat en cause serait sans incidence à cet égard.

19 La juridiction de renvoi précise, en outre, d'une part, que, lors de l'opération d'acquisition des bons d'achat en cause effectuée auprès de GE HQ, GEAES acquitte la TVA au titre de cette acquisition, en application du régime de l'autoliquidation, tout en récupérant, par la suite, la taxe en amont correspondante.

20 D'autre part, la juridiction de renvoi souligne que, lors de la transaction finale, au cours de laquelle l'employé désigné dans le cadre du programme «*Above & Beyond*» utilise ses bons d'achat pour acquérir des biens ou des services auprès de l'un des détaillants référencés, ce dernier déclare la taxe en aval sur la valeur desdits bons d'achat.

21 Par ailleurs, selon ladite juridiction, l'offre de bons d'achat constitue une prestation de services à titre gratuit et il convient, dès lors, de déterminer si cette prestation de services est effectuée pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise. En particulier, cette même juridiction estime que des doutes raisonnables subsistent en ce qui concerne l'interprétation de l'expression « 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, et l'application de cette disposition dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal.

22 C'est dans ces conditions que 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 ? »

Sur les questions préjudicielles

23 À titre liminaire, il y a lieu de constater qu'il résulte de l'article 86, paragraphe 2, de l'accord de retrait, lequel est entré en vigueur le 1er février 2020, que la Cour demeure compétente pour statuer à titre préjudiciel sur les demandes des juridictions du Royaume-Uni présentées avant la fin de la période de transition fixée au 31 décembre 2020, ce qui est le cas de la présente demande de décision préjudicielle.

24 Par ses trois questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que relève de son champ d'application une prestation de services consistant, pour une entreprise, à offrir des bons d'achat à ses employés, dans le cadre d'un programme instauré par celle-ci, visant à gratifier et à récompenser les employés les plus méritants et performants.

25 Il y a lieu de rappeler d'emblée que l'article 26, paragraphe 1, de la directive TVA assimile certaines opérations pour lesquelles aucune contrepartie réelle n'est perçue par l'assujetti à des prestations de services effectuées à titre onéreux. L'objectif de cette 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. En vue de la réalisation de cet objectif, l'article 26, paragraphe 1, sous a), de cette directive empêche qu'un assujetti qui a pu déduire la TVA sur l'achat d'un bien affecté à son entreprise échappe au paiement de cette taxe lorsqu'il prélève ce bien sur le patrimoine de son entreprise pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel et qu'il profite donc d'avantages indus par rapport au consommateur final qui achète le bien en acquittant la TVA. De même, l'article 26, paragraphe 1, sous b), de ladite 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 (voir, en ce sens, arrêt du 20 janvier 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, point 23 et jurisprudence citée).

26 Afin de déterminer si la prestation qui consiste, pour une entreprise, à offrir à ses employés des bons d'achat dans le cadre d'un programme visant, notamment, à récompenser et à gratifier les employés les plus méritants et performants constitue une prestation de services au sens de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, il convient d'apprécier toutes les circonstances dans lesquelles se déroule celle-ci, et, en particulier, la nature et les objectifs de ce programme.

27 En l'occurrence, il ressort, en substance, du dossier dont dispose la Cour que, tout d'abord, le programme «*Above & Beyond*» et, en particulier, les prix classés à un niveau intermédiaire, au titre de la gradation des récompenses relevée au point 10 du présent arrêt, avaient été conçus par GEAES dans le but d'accroître la performance de ses employés et, partant, de contribuer à une meilleure rentabilité de l'entreprise. Ainsi, la mise en place de ce programme aurait été dictée par des considérations relatives au bon déroulement des activités commerciales de cette entreprise et à la recherche de profits supplémentaires, l'avantage en résultant pour les employés n'étant qu'accessoire par rapport aux besoins de l'entreprise. En effet, en contribuant à renforcer la motivation des employés, ledit programme comporterait des effets positifs en termes de performance et de rentabilité.

28 Ensuite, les bons d'achat en cause matérialisent le droit des employés qui en bénéficient

d'obtenir des biens ou des services auprès de l'un des détaillants référencés (voir, par analogie, arrêt du 27 mars 1990, *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, point 12). Ainsi, conformément au système mis en place par GEAES au moyen du programme «*Above & Beyond*», l'obtention d'un tel bon d'achat, par un employé désigné dans le cadre de ce programme, de par sa nature, ne constitue rien d'autre qu'un document qui incorpore l'obligation assumée par les détaillants référencés d'accepter ce bon d'achat, en lieu et place de l'argent, à sa valeur nominale (voir, par analogie, arrêt du 24 octobre 1996, *Argos Distributors*, C-288/94, EU:C:1996:398, point 19 et jurisprudence citée).

29 Enfin, GEAES, en tant qu'employeur, n'intervient pas dans le choix des produits ou des services effectué par les employés auprès desdits détaillants.

30 Dès lors, il y a lieu de constater que, s'il convenait de prendre en compte uniquement l'utilisation qui en est faite, les bons d'achat en cause devraient être considérés comme satisfaisant les besoins privés des employés.

31 Cependant, il y a lieu de relever que la remise de ces bons d'achat n'intervient pas en fonction des besoins privés des employés, ces derniers ne disposant d'ailleurs pas de moyens pour s'assurer, avec certitude, de la possibilité d'en bénéficier. En effet, comme il ressort du point 9 du présent arrêt, l'initiative de leur attribution appartient à d'autres employés de l'entreprise et se fait sur le fondement des critères strictement professionnels et uniquement lorsque les employés désignés sont considérés comme méritant un prix classé au niveau intermédiaire des prix, au titre de la gradation des récompenses relevée au point 10 de cet arrêt.

32 Par ailleurs, il est constant que la remise, par GEAES, des bons d'achat en cause est effectuée sans rémunération ou contrepartie quelconque de la part des employés bénéficiaires et dont le coût est supporté par GEAES elle-même. Ladite prestation de services procure cependant à cette dernière un avantage sous la forme de la perspective d'accroître son chiffre d'affaires, grâce à une motivation accrue de ses employés et, de ce fait, à une augmentation de leurs performances (voir, par analogie, arrêt du 27 mars 1990, *Boots Company*, C-126/88, EU:C:1990:136, point 13). Dès lors, l'avantage personnel que l'employé en tire n'apparaît que comme étant accessoire par rapport aux besoins de l'entreprise.

33 Au vu des éléments qui précèdent et sous réserve des vérifications qu'il revient à la juridiction de renvoi d'effectuer, il convient de relever que la remise à titre gratuit, par GEAES, des bons d'achat en cause aux employés désignés dans le cadre du programme «*Above & Beyond*» tend à l'accroissement de la performance de ses employés et, par là même, au bon fonctionnement et à la rentabilité de l'entreprise, de sorte qu'il y a lieu de considérer que cette prestation de services n'est pas effectuée à des fins étrangères à l'entreprise et, partant, ne relève pas de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA.

34 Cette considération est corroborée, par ailleurs, par le fait que, dans un cas de figure relatif à une prestation de services comparable, en substance, à celle en cause au principal, la Cour a considéré que cette prestation avait été effectuée pour les besoins de l'entreprise, étant donné que la finalité de ladite prestation était d'augmenter le volume des ventes de la société en question (voir, en ce sens, arrêt du 27 avril 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, point 19).

35 Enfin, eu égard à la circonstance relevée au point 20 du présent arrêt, selon laquelle les détaillants référencés déclarent la TVA en aval sur la valeur des bons d'achat en cause, il y a lieu de considérer que, pour autant que la prestation de services qui consiste, pour GEAES, à offrir à ses employés des bons d'achat dans le cadre d'un programme visant, notamment, à récompenser et à gratifier les employés les plus méritants et performants ne relève pas du champ d'application de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, le principe de neutralité fiscale n'est pas

enfreint.

36 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que ne relève pas de son champ d'application une prestation de services consistant, pour une entreprise, à offrir des bons d'achat à ses employés, dans le cadre d'un programme instauré par celle-ci, visant à gratifier et à récompenser les employés les plus méritants et performants.

Sur les dépens

37 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 :

L'article 26, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que ne relève pas de son champ d'application une prestation de services consistant, pour une entreprise, à offrir des bons d'achat à ses employés, dans le cadre d'un programme instauré par celle-ci, visant à gratifier et à récompenser les employés les plus méritants et performants.

Signatures

* Langue de procédure : l'anglais.