CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. NIILO JÄÄSKINEN
présentées le 15 avril 2010 [1]

I — Introduction

1. Dans son *Essai sur le don*, publié pour la première fois en 1925, Marcel Mauss, célèbre anthropologue français, a voulu démontrer que, au sein des sociétés archaïques, les échanges et les contrats prennent la forme de dons. S'ils sont en théorie volontaires, c'est en réalité obligatoirement qu'ils sont faits et rendus [2].

2. La nature humaine n'ayant pas changé, il n'est pas surprenant que le législateur de l'Union européenne (ci-après l'«UE»), qui définit la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») comme un impôt général sur la consommation appliqué à toutes les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux [3], n'ait pas pris en compte les opérations effectuées à titre gratuit selon leur valeur nominale [4]. Dans la plupart des cas, comme je le verrai plus loin, ces opérations sont soumises à la TVA par application des dispositions relatives au prélèvement d'un bien pour les besoins privés de l'assujetti [5]. S'agissant des cadeaux offerts dans le cadre de la représentation ou du divertissement, on obtient le même effet en excluant l'acquisition de ces biens du champ des règles relatives à la déduction [6].

3. Cependant, les prélèvements effectués pour donner des échantillons et des cadeaux

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — Mauss, M., *Essai sur le don*, Presses universitaires de France, Paris, 2007 (réimpression 2008), p. 65; Mauss, M., *The Gift. The Form and Reason for Exchange in Archaic Societies*, W. W. Norton, New York — Londres, 1990 (réimpression 2000), p. 3 (traduction en anglais). Selon Richard Hyland, les difficultés de nombreux systèmes juridiques concernant le régime des échanges de dons semblent confirmer la thèse soutenue par Mauss, selon laquelle ils constituent l'une des structures fondamentales des sociétés humaines. Voir Hyland, R., *Gifts — A Study in Comparative Law*, Oxford University Press, 2009, p. 114. Les ethnographes ont néanmoins trouvé la démarche de Mauss très critiquable (ibidem p. 14).

3 — Article 2 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»).

4 — Le législateur de l'Union européenne semble s'inspirer de l'adage «donatio non praesumitur» — la donation ne se présume pas. Il y a une présomption légale contre le don. S'agissant de cette présomption dans les systèmes inspirés du droit romain et dans ceux de «common law», voir Kangas, U., *Lahja* («The Gift»), Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki, 1993, p. 56 à 58.

5 — Conformément à l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de la sixième directive. Il est toutefois important de souligner que, depuis l'arrêt du 27 avril 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, Rec. p. I-2323), la première phrase peut également concerner des biens remis à titre gratuit pour les besoins de l'entreprise, lorsqu'ils ont ouvert droit à déduction de la TVA payée en amont.

6 — L'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive exclut du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation.

de faible valeur sont exonérés de la TVA [7]. Compte tenu du régime fiscal avantageux de ces cessions, la connaissance de la portée exacte de ces notions revêt un intérêt économique considérable pour les assujettis. Leur simplicité apparente s'avère illusoire lorsqu'il s'agit, comme en l'espèce, d'appliquer ces notions dans le cadre complexe de la distribution de biens représentant des œuvres protégées par le droit d'auteur.

4. La demande de décision préjudicielle formée en l'espèce par le London VAT and Duties Tribunal (Royaume-Uni) porte sur l'interprétation de l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive, qui exonère de TVA les prélèvements effectués pour donner des échantillons et des cadeaux de faible valeur [8]. Si la première phrase de l'article 5, paragraphe 6, a été examinée dans le cadre de plusieurs affaires portées devant la Cour [9], c'est la première fois que celle-ci est appelée à interpréter la dernière phrase de cette disposition.

7 — Article 5, paragraphe 6, deuxième phrase, de la sixième directive.

8 — L'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive est devenu l'article 16 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, ci-après la «directive TVA»), qui remplace la sixième directive, avec effet au 1er janvier 2007 (voir tableau de correspondance figurant à l'annexe XII de la directive TVA). L'objectif de la directive TVA est de présenter les dispositions applicables d'une façon claire et rationnelle, compatible avec le principe de mieux légiférer (troisième considérant du préambule).

9 — Arrêts du 6 mai 1992, de Jong (C-20/91, Rec. p. I-2847); Kuwait Petroleum, précité note 5; du 8 mars 2001, Bakcsi (C-415/98, Rec. p. I-1831); du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein (C-322/99 et C-323/99, Rec. p. I-4049), et du 20 janvier 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Rec. p. I-743).

II — Cadre juridique

A — *Le droit de l'Union européenne* [10]

5. L'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive est libellé comme suit:

«Est assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour ses besoins privés ou ceux de son personnel ou qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée. Toutefois, ne sont pas visés les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons.»

10 — Dans la mesure où la question préjudicielle posée dans la présente affaire a été déférée avant l'entrée en vigueur du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO 2008, C 115, p. 47), les présentes conclusions se réfèreront uniquement aux articles du traité instituant la Communauté européenne (JO 2002, C 325, p. 33).

B — *Le droit national*

6. Les dispositions nationales applicables figurent à l'article 5, paragraphe 1, du Value Added Tax Act de 1994 et à l'annexe 4, paragraphe 5, sous-paragraphes 1, 2, 2ZA et 3, de cette loi; elles ont été modifiées à plusieurs reprises au cours de la période litigieuse (depuis avril 1987 jusqu'à ce jour).

7. Dans leur version actuelle, ces dispositions traitent, en substance, le transfert ou la cession, à titre onéreux ou non, des biens d'une entreprise assujettie comme une livraison. Une exception est faite pour les cadeaux d'entreprise et la distribution d'échantillons. S'agissant des cadeaux d'entreprise, la valeur par personne et par an ne doit pas excéder un coût de 50 GBP pour le donateur. S'agissant des échantillons, seul le premier est exonéré lorsque plusieurs échantillons identiques sont remis à une même personne. Avant juillet 1993, l'exonération s'appliquait uniquement aux échantillons industriels présentés sous une forme qui n'est d'ordinaire pas proposée à la vente au public.

III — Faits et questions déférées à la Cour

8. EMI Group Limited (ci-après «EMI»), une société d'édition musicale et de production et de vente d'enregistrements musicaux, distribue gratuitement des copies de ces enregistrements, sous forme de disques vinyles, de cassettes et de disques compacts (ci-après les «CD»), à différentes personnes en vue de promouvoir ses nouveautés musicales. EMI estime qu'une telle distribution est nécessaire à son activité, en ce que cela lui permet d'évaluer la qualité commerciale d'un enregistrement ainsi que sa viabilité sur le marché.

9. Dans le cadre de cette stratégie promotionnelle, des CD sont distribués à des personnes susceptibles d'influencer le comportement des consommateurs (il s'agit de personnes travaillant pour la presse, des stations de radio, des émissions de télévision, des agences de publicité, des points de vente au détail et des cinémas), ainsi qu'à des promoteurs connus sous le nom de «pluggers», qui distribuent des CD à leurs propres contacts. EMI a recours à la fois à des «pluggers» internes et externes s'ils possèdent une compétence particulière en matière de promotion d'enregistrements musicaux ou ont rencontré un succès particulier dans ce domaine.

10. EMI fournit, à cette fin, des enregistrements musicaux sous différentes formes: les disques compacts inscriptibles (ci-après les «CDR») [11] «filigranés» portant le nom du

11 — Les CDR constituent une déclinaison du CD traditionnel. Ils sont enregistrés dans les locaux et sur les ordinateurs de Virgin Record Label (ci-après «VRL»), l'un des labels discographiques d'EMI.

destinataire et permettant d'identifier la provenance d'éventuelles copies; les CDR non filigranés fournis dans une pochette cartonnée blanche; les CD «échantillon» fournis dans une pochette cartonnée comportant une illustration identique à celle qui figure sur l'album définitif; ou les CD «produit fini», prêts à la commercialisation. Ces derniers portent un autocollant avec la mention «copie promotionnelle non destinée à la revente», tandis que les autres comportent une mention précisant que les droits de propriété demeurent acquis au label d'enregistrement VRL, une filiale d'EMI. Il convient de noter que le «produit fini» est remis aux artistes, à leurs managers et aux éditeurs, aux agents et à tous les autres contacts au sein des médias qui, selon EMI, doivent disposer du produit fini.

11. Selon l'ordonnance de renvoi, environ 90 pour cent des CD promotionnels sont envoyés à des personnes nommément désignées. Il ressort du dossier que les enregistrements peuvent également faire l'objet d'envois individuels à plusieurs personnes au sein d'une même organisation. Environ 2 500 copies gratuites sont distribuées pour la sortie d'un titre; entre 3 000 et 3 750 copies pour celle d'un album. Un seul «plugger» peut recevoir jusqu'à 600 enregistrements gratuits qu'il devra ensuite redistribuer. Pour relativiser ces chiffres, j'observerai que, selon EMI, un album CD à succès peut se vendre à des millions d'exemplaires.

12. Entre avril 1987 et le début de l'année 2003, EMI a déclaré la TVA pour les enregistrements distribués dans les conditions décrites ci-dessus. Estimant la législation nationale incompatible avec l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, de sorte qu'aucune TVA n'était due, EMI a adressé aux Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ci-après les «Commissioners») une demande de remboursement des sommes versées au titre de la TVA sur ces enregistrements. Les Commissioners ayant rejeté la demande de remboursement, EMI a saisi la juridiction de renvoi.

13. à partir de juillet 2003, EMI a cessé de déclarer la TVA sur les CD remis à titre gratuit. Pour la période s'étalant du mois de juillet 2003 au mois de décembre 2004, les Commissioners lui ont transmis un avis d'imposition, contre lequel EMI a introduit un recours auprès de la juridiction de renvoi.

14. C'est dans ces circonstances que la juridiction de renvoi a saisi la Cour d'une demande de décision préjudicielle portant sur les questions suivantes:

«1) Comment l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive doit-il être interprété dans le contexte des circonstances de la présente affaire?

2) Quelles sont, en particulier, les caractéristiques essentielles d'un 'échantillon' au sens de l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive?

3) Un État membre est-il autorisé à limiter l'interprétation du terme 'échantillon', figurant à l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive, à:

i) un échantillon industriel donné à un client existant ou potentiel de l'entreprise, sous une forme qui n'est d'ordinaire pas disponible à la vente au public (jusqu'en 1993),

ii) un échantillon seulement, ou seulement le premier échantillon parmi ceux donnés par la même personne au même destinataire, lorsque ces échantillons sont identiques ou ne diffèrent pas de manière substantielle les uns par rapport aux autres (à partir de 1993)?

4) Un État membre est-il autorisé à limiter l'interprétation du terme 'cadeaux de faible valeur', figurant à l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive, de manière à exclure:

i) un cadeau faisant partie d'une série ou d'une succession de cadeaux faits régulièrement à la même personne (jusqu'en octobre 2003),

ii) les cadeaux d'entreprise faits à la même personne au cours d'une période de douze mois, dont le coût total n'est pas supérieur à 50 GBP (à partir d'octobre 2003)?

5) En cas de réponse positive à la troisième question, sous ii), ci-dessus ou à une partie de la quatrième question ci-dessus, lorsqu'un assujetti fait un cadeau similaire ou identique, consistant dans de la musique enregistrée, à deux ou plusieurs individus en raison de leurs qualités personnelles, grâce auxquelles ils peuvent influencer le niveau de publicité dont bénéficie l'artiste en question, l'État membre est-il autorisé à considérer que ces biens ont été donnés à la même personne uniquement parce que ces individus sont employés par la même personne?

6) Les réponses aux première à cinquième questions ci-dessus seraient-elles affectées par le fait que le destinataire est un assujetti intégral ou est employé par un assujetti intégral, qui serait (ou aurait été) en droit de déduire la taxe payable en

amont sur la livraison des biens consistant en des échantillons?»

IV — Observations liminaires

15. La juridiction de renvoi a déféré une série de questions qui peuvent être regroupées comme suit: i) quelle est la signification de l'expression «prélèvements effectués pour donner des échantillons» (deuxième et troisième questions)?; ii) quelle est la signification de l'expression «prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur» (quatrième question)?; iii) la qualité des destinataires des cadeaux ou des échantillons affecte-t-elle l'interprétation de l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive (cinquième et sixième questions)? La première question est d'ordre général et sera traitée dans la présente partie ainsi que dans le cadre de l'analyse des deuxième, troisième et quatrième questions.

16. En dépit du caractère détaillé des questions déférées par la juridiction de renvoi, la Cour doit en l'espèce interpréter l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, et non l'appliquer aux faits, plutôt inhabituels, de la cause.

A — *La spécificité de l'affaire en cause*

17. Les CD constituent un support matériel sur lequel le véritable produit d'une maison de disques — l'enregistrement — peut être commercialisé. Dans certains cas, un même enregistrement peut être commercialisé sur plusieurs types de «supports tangibles», tels que des minidisques, des cassettes ou des disques vinyles. En outre, les enregistrements peuvent être distribués sous forme électronique par l'Internet. À l'exception des formes de distribution modernes, comme le «streaming» en ligne, le fait de posséder un enregistrement sur l'un des supports mentionnés ci-dessus permet une utilisation multiple, voire illimitée.

18. En plus des licences ou des transferts de droits d'auteur potentiels portant sur la musique ou les paroles qu'elle serait susceptible d'avoir acquis auprès des détenteurs de droits initiaux, une maison de disques bénéficie d'une protection des droits de propriété immatérielle sur les enregistrements, résultant du «droit voisin» qu'elle détient en tant que producteur de phonogrammes. Cela signifie que les recettes générées par un enregistrement ne proviennent pas exclusivement de la vente de CD, mais également d'autres sources telles que les redevances dont s'acquittent les organismes de radiodiffusion par le biais des organismes de gestion collective concernés.

19. Ces caractéristiques de l'activité d'une maison de disques pourraient expliquer les particularités de la stratégie promotionnelle développée par EMI, à savoir, d'une part, la politique apparemment libérale concernant la distribution de CD à titre gratuit et, d'autre part, la pratique consistant à les distribuer, à quelques exceptions près, uniquement à des destinataires nommément désignés.

20. Il y a toutefois lieu de noter que l'interprétation que la Cour donnera ici de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive sera applicable à toutes sortes d'assujettis dans l'ensemble de l'UE. Il convient de tenir compte de ce contexte, tout en ayant conscience des particularités d'EMI et d'autres entreprises dont les activités sont liées à des droits de propriété immatérielle.

21. De surcroît, la présente affaire ne concerne que la livraison de biens à titre gratuit, étant donné que, au moment où la procédure a été engagée, les copies gratuites des enregistrements musicaux étaient essentiellement fournies sur support CD. À l'heure actuelle, les morceaux musicaux sont souvent distribués par le biais d'Internet, ce qui pourrait un jour soulever la question de savoir si cette distribution est une prestation de services, et quelles pourraient en être les conséquences [12]. Une telle analyse n'entre cependant pas dans le cadre du présent litige.

22. En analysant l'affaire en cause, il importe également de garder à l'esprit que l'interprétation de dispositions de la sixième directive doit pouvoir rester praticable, compte tenu du fait que la TVA est un impôt indirect, collecté avant tout par les assujettis eux-mêmes dans leur activité quotidienne. Idéalement, le régime TVA d'une opération ressortissant aux activités courantes et commercialement légitimes doit être évident pour l'assujetti, qui ne doit pas avoir besoin de se lancer dans des vérifications détaillées ou de supporter une charge administrative supplémentaire, telle que la tenue de registres, allant au-delà de ses obligations normales en matière de facturation et de comptabilité [13].

12 — Les dispositions relatives aux prestations de services figurent à l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive.

13 — L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) estime que les données collectées par les organismes de recouvrement de l'impôt sur le revenu démontrent clairement que la TVA impose, en termes absolus, une charge fiscale plus élevée que toute autre taxe dans la plupart des pays (forum de l'OCDE sur l'administration de l'impôt: note d'information du sous-groupe sur les services aux contribuables, programmes de réduction des charges administratives découlant de la réglementation fiscale dans certains pays, 22 janvier 2008, voir http://www.oecd.org/dataoecd/39/6/39947998.pdf). Depuis 2007, la Commission européenne s'est employée à réduire les charges administratives dans treize domaines prioritaires, dont la TVA, par le biais de son «Programme d'action pour la réduction des charges administratives dans l'Union européenne». Pour toute information complémentaire et pour connaître l'évolution de ces propositions, voir la rubrique «Mieux légiférer» du site Internet de la DG «Entreprises et industrie»: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better-regulation/administrative-burdens/.

B — *Le rapport entre les échantillons et les cadeaux*

23. Un échantillon n'est pas nécessairement un don au sens du droit privé, même si c'est le plus souvent le cas, puisque l'assujetti qui remet l'échantillon entend normalement en transférer, à titre gratuit, la pleine propriété au bénéficiaire [14]. Néanmoins, dans un certain nombre de cas, comme en l'espèce, un assujetti peut conserver ses droits et son titre de propriété sur les articles remis à titre d'échantillons pour garantir que, d'un point de vue juridique, le bénéficiaire soit formellement lié par les conditions et les limites fixées à leur utilisation et à leur transfert ultérieurs. En revanche, la remise de cadeaux emporte l'acquisition de la pleine propriété des biens par le bénéficiaire et, dans de nombreux systèmes juridiques, le droit du donateur à imposer des conditions limitant le pouvoir du bénéficiaire de disposer librement du bien reçu en cadeau est restreint, voire inexistant.

24. J'estime toutefois que la possibilité qu'il existe, en droit privé, des cas particuliers où il peut y avoir une différence entre échantillons et cadeaux, est inopérante aux fins de l'application de la TVA, puisque la notion de «livraison de biens» ne vise pas le transfert de biens au sens du droit privé, mais inclut toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à en disposer comme si elle en était le propriétaire [15].

25. En outre, les deux notions se superposent partiellement en ce sens que les échantillons sont habituellement donnés à titre de cadeau, c'est-à-dire sans cette réserve que l'assujetti qui remet le cadeau conserve la propriété de ce qu'il donne. D'autre part, dans la plupart des cas, les cadeaux visés à l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive ne peuvent être considérés comme des échantillons, puisqu'ils ne sont pas donnés à cet effet et qu'ils ne présentent pas les caractéristiques requises. Par conséquent, nous pouvons avoir affaire à des échantillons qui ne sont pas des cadeaux, à des cadeaux qui ne sont pas des échantillons (dans la plupart des cas) ou à des échantillons qui constituent également des cadeaux (dans de nombreux cas).

26. Partant, à supposer même que la circonstance que les échantillons ne constituent pas des cadeaux infirme l'argument selon lequel tous les échantillons de faible valeur constituent automatiquement des cadeaux de faible valeur, j'estime que cela n'a aucune pertinence aux fins de la mise en œuvre de l'article 5,

14 — Pour une définition de la notion de cadeau au sein de plusieurs systèmes juridiques, voir Hyland, cité note 2, (p. 127 à 217). D'après Hyland, un cadeau, en tant qu'objet de droit comparé, est défini par sa gratuité, son élément subjectif (l'intention libérale), sa nature de transfert entre vifs et par l'objet du cadeau, qui le distingue des autres transferts de droits à titre gratuit. Il est intéressant d'observer que, d'après Hyland (p. 132), les cadeaux sont généralement offerts en dehors de l'habituelle volonté intéressée du marché, même s'il se penche également sur la question des libéralités consenties par des associations professionnelles (p. 233 à 237).

15 — Voir, en dernier lieu, arrêts du 8 février 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Rec. p. I-285, points 7 et 8); du 21 février 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Rec. p. I-1751, point 43), et du 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Rec. p. I-2697, point 32).

paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive. Cette disposition regroupe tous les échantillons, quelle que soit leur valeur, et tous les cadeaux de faible valeur, qu'ils puissent ou non être simultanément considérés comme des échantillons.

28. Comme l'indique son libellé, la dernière phrase de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive est toutefois distincte [17]. Les travaux préparatoires montrent que la dernière phrase repose sur l'idée que des échantillons et des cadeaux de faible valeur ne devaient pas, nonobstant la règle générale, être considérés comme livraisons imposables [18].

C — *Les objectifs de l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive*

29. Dès lors, l'objectif de garantir que les biens ouvrant droit à déduction de la TVA payée en amont n'échappent pas à cette taxe ne peut être identique à celui de l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, car cela priverait de sens l'exception concernant les «prélèvements pour donner des échantillons ou des cadeaux de faible valeur».

27. La Cour a examiné à plusieurs reprises la finalité de l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de la sixième directive et a jugé de manière constante que cette disposition vise à assurer une égalité de traitement entre les consommateurs finals du bien en question, en veillant à ce que son utilisation finale soit soumise à la TVA lorsque ce bien a ouvert droit à la déduction de la taxe perçue en amont [16].

30. à mon avis, l'objectif de la dernière phrase doit être de refléter la réalité commerciale, selon laquelle échantillons et cadeaux de faible valeur peuvent être nécessaires à la promotion d'une entreprise et de ses produits. Il ne peut y avoir aucune autre raison pour laquelle le législateur aurait voulu exclure ces biens du champ d'application de la règle fondamentale en matière de TVA, aux termes de laquelle la consommation de biens par le consommateur final est soumise à la TVA. S'agissant des échantillons, leur objectif premier n'est pas de répondre aux besoins du consommateur final, mais d'accroître

16 — De nombreux arrêts portent sur la notion d'utilisation privée de biens initialement affectés à l'entreprise: arrêts précités note 9 Hotel Scandic Gåsabäck, point 23; Backsi, point 45; Fischer et Brandenstein, point 56, et de Jong, points 15 et 18. En vue de soutenir l'objectif visant à garantir que l'utilisation finale d'un bien soit soumise à la TVA, la première phrase s'applique néanmoins également aux prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise lorsque la TVA perçue en amont a ouvert droit à une déduction: arrêt Kuwait Petroleum, précité note 5, points 20 à 22. Dans ses conclusions dans l'affaire Kuwait Petroleum, l'avocat général Fennelly a constaté que l'historique de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive montre que l'objectif de cette disposition vise à garantir que les biens qui n'ont pas été soumis à la TVA en amont n'échappent pas au paiement de cette taxe lorsqu'ils ont ensuite été cédés à titre gratuit, dans d'autres circonstances qu'à des fins privées.

17 — Ainsi que l'avocat général Fennelly l'a relevé dans ses conclusions dans l'affaire Kuwait Petroleum, précitée note 5, le terme «toutefois» souligne la distinction entre la première et la dernière phrase de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive. Il s'agit là d'un constat pertinent, même si toutes les versions linguistiques ne contiennent pas ce terme.

18 — Arrêt Kuwait Petroleum, précité note 5, point 23. Voir, également, point 26 des conclusions de l'avocat général Fennelly dans la même affaire.

le volume des transactions de l'assujetti [19]. S'agissant des «prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur» pour les besoins de l'entreprise, le législateur a délibérément décidé d'admettre qu'ils soient intégrés à la consommation finale sans être soumis à la TVA.

31. Les prélèvements visés à l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive doivent être effectués pour les besoins de l'entreprise. Par conséquent, il n'y a selon moi aucun danger de voir apparaître une consommation finale non taxée en ce sens que les assujettis se mettraient à livrer des biens gratuitement, sous forme d'échantillons ou de cadeaux, à des personnes autres que celles avec lesquelles ils entretiennent des relations particulières. Il est à présumer que ces opérations à titre gratuit effectuées pour les besoins de l'entreprise ne sont réalisées que pour autant qu'elles sont justifiées par des considérations promotionnelles ou commerciales solidement étayées.

32. Partant, s'agissant de l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive, il n'y a, à mon sens, aucun risque majeur de fraude à la TVA, à la différence de la première phrase qui aborde un problème évident de confusion entre les achats de biens pour les besoins de l'entreprise et les achats à des fins privées. Dans le contexte de la première phrase, il y a de fortes incitations économiques, tant pour les assujettis personnes physiques que pour ceux qui peuvent tirer profit d'une telle confusion.

D — *Le contexte*

33. S'agissant du contexte, EMI et le Royaume-Uni sont en désaccord sur la place de l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive au sein du régime de TVA.

34. Selon EMI, la dernière phrase confirme la règle générale selon laquelle la TVA n'est due que sur les opérations effectuées à titre onéreux [20], tandis que, pour le Royaume-Uni, elle formule une exception à la règle générale énoncée à la première phrase, à savoir que la TVA est appliquée de façon fiscalement neutre. En d'autres termes — et la référence faite par le Royaume-Uni au point 27 des conclusions de l'avocat général Fennelly dans l'affaire Kuwait Petroleum le confirme — la taxe en aval est également exigible lorsque la TVA a été déduite en amont. Dans la mesure

19 — Cela vaut nonobstant le fait que, dans certains cas, les échantillons peuvent être consommés. Pour un examen plus poussé de cette question, voir points 60 à 70 ci-après.

20 — Ce point reflète la règle consacrée selon laquelle la TVA ne saurait être prélevée sur un montant supérieur à celui acquitté par le consommateur final (arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Rec. p. I-5339, point 19).

où elle ne suit pas cette logique, la dernière phrase énonce une exception à la règle générale.

35. Tous deux ont en un sens raison. Le problème réside dans le fait que les parties se fondent chacune sur une règle générale différente: EMI utilise le caractère onéreux en tant que «règle générale», tandis que le Royaume-Uni fait valoir la notion d'imposition sur la consommation finale.

36. Je considère que la lecture faite par le Royaume-Uni de la dernière phrase est davantage conforme à la jurisprudence de la Cour sur l'interprétation de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive.

37. Ainsi qu'il ressort des objectifs de l'article 5, paragraphe 6, décrits ci-dessus aux points 27 à 32, le but de l'imposition des cessions à titre gratuit est de garantir la neutralité du système de TVA, de sorte que les biens ayant ouvert droit à une déduction de la TVA en amont soient soumis à la taxe en aval. En soi, l'exclusion des «prélèvements effectués pour donner des échantillons et des cadeaux de faible valeur» doit être considérée comme constituant une exception à cette règle, dès lors que la TVA en amont peut être déduite malgré la renonciation au recouvrement de cette taxe en aval.

38. En effet, la Cour, se ralliant à l'avocat général Fennelly, a précisé dans l'arrêt Kuwait Petroleum qu'il ressort des travaux préparatoires de la sixième directive que l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, repose sur l'idée que les échantillons et les cadeaux de faible valeur ne devaient pas, contrairement à la règle générale, être considérés comme livraisons imposables [21].

39. Il s'ensuit que la dernière phrase doit être considérée comme une exception à la règle générale contenue dans l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de la sixième directive, qui confirme le principe fondamental de la TVA, à savoir que celle-ci doit être appliquée aux livraisons qui donnent lieu à la consommation finale du produit, y compris lorsqu'elles sont effectuées à titre gratuit [22].

40. Conformément à la jurisprudence constante de la Cour, toute exception est d'interprétation stricte [23]. La circonstance que les dispositions relatives aux exonérations sont d'interprétation stricte ne signifie pas pour autant que les termes utilisés pour définir les exonérations doivent être interprétés

21 — Voir arrêt Kuwait Petroleum, précité note 5, point 23, et conclusions de l'avocat général Fennelly dans la même affaire, point 26.

22 — L'article 2 de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301), énonce l'idée centrale du système de TVA, à savoir imposer la consommation finale des produits.

23 — Voir arrêts du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737, point 13), et du 14 juin 2007, Horizon College (C-434/05, Rec. p. I-4793, point 16).

de manière à priver ces dernières de leurs effets [24].

V — Interprétation des «prélèvements pour donner des échantillons»

41. Par ses première, deuxième et troisième questions, la juridiction de renvoi demande en substance comment interpréter la notion de «prélèvements pour donner des échantillons» figurant à l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, et si cette disposition ne fait pas obstacle aux restrictions imposées par la législation nationale. La notion de «prélèvements pour donner des échantillons» peut-elle être limitée i) à un échantillon industriel donné à un client existant ou potentiel, sous une forme à laquelle il n'a habituellement pas accès, ou ii) au premier échantillon parmi ceux donnés à un même destinataire?

42. La Commission fait valoir à bon droit qu'il devrait exister une conception uniforme de cette notion. Ce point de vue est étayé par l'objectif général énoncé dans le préambule de la sixième directive, aux termes duquel il importe de garantir l'application coordonnée des dispositions de ladite directive [25]. En outre, conformément à la jurisprudence constante de la Cour, il découle des exigences tant de l'application uniforme du droit de l'Union que du principe d'égalité que les termes d'une disposition du droit de l'Union qui ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres pour déterminer son sens et sa portée doivent normalement trouver, dans toute l'Union européenne, une interprétation autonome et uniforme [26].

43. Le gouvernement allemand propose de partir de la définition des échantillons contenue dans le règlement (CEE) nº 918/83 du Conseil, du 28 mars 1983, relatif à l'établissement du régime communautaire des franchises douanières [27](ci-après le «règlement relatif aux franchises douanières»). Ce règlement définit les échantillons comme des marchandises dont la valeur est négligeable et qui servent à la recherche de commandes concernant des marchandises de l'espèce qu'ils représentent en vue de leur importation dans le territoire douanier [28]. En ce sens, on entend par «échantillon de marchandises» les articles représentatifs d'une catégorie de marchandises dont le mode de présentation et la quantité pour une même espèce ou qualité

24 — Arrêt du 18 novembre 2004, Temco Europe (C-284/03, Rec. p. I-11237, point 17), et conclusions de l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer présentées dans la même affaire, point 37.

25 — Seizième considérant du préambule de la sixième directive.

26 — Voir, en dernier lieu, arrêt du 6 mars 2008, Nordania Finans et BG Factoring (C-98/07, Rec. p. I-1281, point 17 et jurisprudence citée).

27 — JO L 105, p. 1.

28 — Article 91 du règlement relatif aux franchises douanières.

de marchandise les rendent inutilisables à d'autres fins que la prospection [29].

44. Pour ma part, je ne trouve pas que l'approche adoptée par le règlement relatif aux franchises douanières, qui tend à l'harmonisation du régime douanier des échantillons franchissant la frontière douanière de l'Union européenne, soit particulièrement utile dans le contexte de la TVA, qui nécessite de prendre en compte les pratiques commerciales légitimes tout en parant au danger que des biens prétendument remis à titre d'échantillons n'entrent indûment dans le champ de la consommation finale.

45. Le règlement relatif aux franchises douanières a un objet précis, qui est la franchise de droits à l'importation ou à l'exportation [30]. Dans un cadre aussi précis que celui-ci, l'accent est mis sur les caractéristiques physiques des biens, alors que, dans le cas présent, le rôle du destinataire se trouve au centre de l'analyse.

46. Pour déterminer si l'on est en présence d'un «prélèvement pour donner un échantillon» au titre de la sixième directive, il y a lieu de tenir compte de toutes les données pertinentes. Lors de cet examen, il importe d'analyser les différents types de destinataires des marchandises données à titre d'échantillon, ainsi que les propriétés physiques de ces dernières.

A — *Les destinataires des échantillons*

47. La perspective du destinataire est importante dans le débat sur le rapport entre un échantillon et un produit final, le nombre d'échantillons qu'il est licite de donner, la valeur d'un échantillon et le risque qu'une proportion significative d'échantillons ne passe dans le domaine de la consommation finale. La notion de «prélèvements pour donner des échantillons» doit donc être analysée en tenant compte des différents destinataires des échantillons.

48. Il y a, selon moi, trois différents types de destinataires d'échantillons, qui doivent tous être pris en compte aux fins d'une juste interprétation de l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive. À défaut, certains prélèvements pourraient être considérés comme effectués pour donner des échantillons, tandis que cette qualification serait refusée à d'autres prélèvements, ayant pourtant eu la même fonction commerciale, sous prétexte qu'ils ont été remis à une autre personne. Une loi restreignant le nombre

29 — L'article III de la Convention internationale pour faciliter l'importation des échantillons commerciaux et du matériel publicitaire contient une définition analogue de la notion d'échantillon (http://images.io.gov.mo/bo/i/99/50/dlar-40539-56-fra.pdf).

30 — Voir article 1er, paragraphe 1, du règlement relatif aux franchises douanières, cité note 27.

d'échantillons pouvant être remis à un seul destinataire, par exemple, peut avoir des effets différents selon que le destinataire est une entreprise ou un consommateur.

49. La première catégorie de destinataires regroupe les consommateurs finaux, lesquels reçoivent les échantillons directement de l'entreprise concernée. Un exemple typique est un échantillon de denrée alimentaire donné au client d'un supermarché local.

50. La deuxième catégorie regroupe les sociétés qui reçoivent des échantillons destinés à leurs propres besoins industriels ou commerciaux. Il s'agira, notamment, d'échantillons utilisés pour vérifier la qualité. Des entreprises peuvent également recevoir des échantillons afin de les distribuer aux consommateurs finaux ou de les mettre à la disposition de ces derniers, qui pourront alors tester le produit en question [31].

51. La troisième catégorie de destinataires regroupe les personnes qui servent d'intermédiaires entre l'entreprise et le public, notamment celles dont la situation spécifique permet d'accroître le niveau d'exposition du produit sur le marché ou d'influencer le choix du consommateur. Cela ne vise pas seulement les disques-jockeys des stations de radio, comme en l'espèce, mais également d'autres groupes de destinataires tels que les professeurs d'université ou les critiques littéraires qui reçoivent des ouvrages à commenter.

52. Ces destinataires peuvent être tant des personnes physiques, salariées ou indépendantes, que des sociétés.

53. Il me semble que, dans la présente affaire, les destinataires dont il s'agit font partie, pour la plupart, de la troisième catégorie. Les personnes travaillant pour la presse reçoivent des échantillons de CD leur permettant de donner au grand public leur avis sur le produit. Il en va de même pour les disques-jockeys des stations de radio. Pour ce qui est des programmes de télévision, des agences publicitaires, des points de vente au détail et des cinémas, la distribution de CD cible manifestement, plutôt que des acheteurs potentiels de ces produits, un public élargi de gens qui reçoivent des informations par ces canaux.

54. S'agissant des «pluggers» externes, ils ne devraient pas être considérés différemment des autres personnes œuvrant en qualité d'intermédiaire, dans la mesure où leur fonction consiste également à exprimer et à transmettre leur évaluation d'expert qualifié

31 — Il semble que le Royaume-Uni accorde une exonération, dans certains cas particuliers, à cette catégorie de destinataires. La procédure orale a révélé que, d'après les lignes directrices de l'administration fiscale et douanière du Royaume-Uni, la règle générale limitant la quantité d'échantillons qui peuvent être donnés à un détaillant ne s'applique pas i) aux échantillons donnés aux fins du contrôle de l'assurance qualité et ii) aux échantillons donnés aux détaillants aux fins de la distribution aux clients (http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/special-situations/samples.htm#2).

au sujet des produits, de sorte à les promouvoir sur le marché [32].

B — *Les caractéristiques d'un échantillon*

i) Un échantillon, en tant que spécimen, assure la promotion du produit

55. EMI et la Commission conviennent que les échantillons sont donnés afin de promouvoir le produit. À mon sens, on ne saurait mettre en cause la finalité publicitaire ou commerciale des «prélèvements pour donner des échantillons», notamment dans la mesure où il est exigé que ces prélèvements soient réalisés pour les besoins de l'entreprise. Néanmoins, cet objectif général concerne également les cadeaux donnés pour les besoins de l'entreprise, qu'ils soient de faible valeur ou qu'ils soient donnés à des fins de divertissement. Partant, la signification de la formule «prélèvements pour donner des échantillons» ne saurait être interprétée sur le seul fondement de l'objectif général poursuivi par l'assujetti.

56. En outre, il est largement reconnu que la fonction principale d'un échantillon est de constituer le spécimen d'un produit qui est considéré comme un bien aux fins de la TVA. Cela me paraît exact. Un échantillon représente, en substance, le spécimen du produit dont l'assujetti assure la promotion sur le marché, en sa qualité de fabricant, de distributeur, de négociant, d'agent ou en tant qu'intermédiaire ou auxiliaire. Cela implique qu'un échantillon — contrairement à un cadeau — doit être produit, distribué ou commercialisé par l'assujetti en question, ou avoir un lien commercial pertinent avec les ventes futures du produit [33].

57. Cependant, les prélèvements consistant en la distribution gratuite et à des fins promotionnelles de biens ayant un lien avec l'entreprise de l'assujetti ne peuvent pas tous être considérés comme des «prélèvements pour donner des échantillons».

58. Par exemple, lorsque les reliquats de produits dont la fabrication a cessé sont donnés en cadeau aux clients, ces biens ne peuvent être considérés comme des «prélèvements

32 — Aux fins de l'application de l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive, il importe peu que le don d'un échantillon soit contreproductif d'un point de vue promotionnel, ce qui peut être le cas s'il en résulte une appréciation négative du produit de la part du destinataire de l'échantillon.

33 — Ainsi, un échantillon d'essai d'un produit qui n'est pas encore en fabrication peut être manufacturé par une société autre que l'assujetti qui a l'intention de commercialiser le produit et qui en distribue donc des échantillons afin d'en évaluer la qualité.

pour donner des échantillons», même s'ils peuvent renforcer, promouvoir ou mettre en lumière la renommée et l'entreprise de l'assujetti [34]. En effet, un tel prélèvement ne porte pas sur un spécimen des produits dont il entend promouvoir la vente.

59. Il n'y a pas non plus de «prélèvement pour donner des échantillons» lorsqu'un négociant promet à un client sur cent, à des fins promotionnelles, un produit disponible à la vente dans son magasin. Une telle mesure commerciale est en effet dépourvue du lien nécessaire entre le don d'échantillons et la promotion de ventes futures portant sur les biens dont l'échantillon forme un spécimen [35].

ii) Un échantillon illustre les caractéristiques du produit final

60. La question qui se pose, notamment, en ce qui concerne les CD dans leur forme définitive est de savoir si un échantillon devra toujours être remis sous une forme à laquelle le consommateur final n'a habituellement pas accès ou si la distribution du «produit fini» pourra être considérée comme un «prélèvement pour donner des échantillons». En filigrane, il y a ici la crainte que, si un produit est remis dans sa forme définitive, les échantillons ne se substituent à la consommation, au détriment du principe de neutralité fiscale.

61. Afin de pouvoir servir de spécimen, un échantillon doit conserver toutes les caractéristiques de la substance ou des biens auxquels il se rapporte. Divers exemples cités dans les observations écrites et au cours de l'audience illustrent ce propos [36]. Bien souvent, la distribution d'un échantillon reproduisant toutes les caractéristiques essentielles du produit fini ne posera aucun problème, dès lors que de plus faibles volumes du produit fini pourront être distribués en tant qu'échantillon. Un échantillon peut également être une version modifiée ou simplifiée du produit fini, si tant est qu'elle puisse en conserver les caractéristiques essentielles.

62. S'agissant de la troisième catégorie de destinataires, il sera souvent nécessaire de donner le produit global dans sa forme définitive, de sorte qu'il puisse être pleinement évalué et que les impressions de l'intermédiaire soient transmises de manière précise.

34 — Selon EMI, cela constitue un élément essentiel de la notion d'échantillon.

35 — Dans l'hypothèse du négociant faisant un don à son centième client, il s'agit évidemment de cadeaux qui servent à promouvoir une entreprise, et non d'échantillons. Les cadeaux ont un objectif plus large que la simple promotion des ventes futures des produits offerts. Ils visent à cultiver l'image générale de l'entreprise afin de promouvoir les ventes futures de tous ses produits.

36 — Un échantillon de lessive doit, par exemple, être suffisant pour une charge de lave-linge. Un morceau de croissant peut être insuffisant, en tant qu'échantillon de produit d'un boulanger, et il peut être nécessaire de manger le croissant en entier pour pouvoir en apprécier toutes les qualités.

Cela vaut pour les produits artistiques et littéraires, tels que les livres et les CD, mais également pour de nombreux autres produits tels que les jeux électroniques, les créations dans les domaines de la mode et de la décoration intérieure ou même les produits alimentaires.

63. Il me semble que, en règle générale, un article apte à satisfaire les besoins d'un consommateur pour le produit concerné, dans sa globalité, ne peut être considéré comme un échantillon. Un consommateur qui aurait, par exemple, reçu un livre, un CD ou un vêtement à titre d'échantillon n'a pas besoin d'acheter un nouvel article du même produit.

64. Dans certains cas, toutefois, l'échantillon d'un produit peut contribuer à le promouvoir en créant une nouvelle habitude chez les acheteurs. De surcroît, un produit unitaire tel qu'un livre, un journal ou un CD peut constituer un échantillon s'il est donné dans le but de promouvoir une série, une collection, l'affiliation à un club du livre ou l'abonnement à un périodique.

65. Il est important de souligner que les deuxième et troisième catégories de destinataires ne reçoivent pas les échantillons pour leur consommation propre, mais à des fins professionnelles.

66. Cependant, il ne peut être exclu qu'un échantillon finisse par être incorporé dans la consommation finale, en ce sens qu'il remplace les produits que le consommateur aurait normalement achetés pour assurer la satisfaction de ses besoins particuliers. Par exemple, la qualité de stylos livrés à un grand magasin en vue de les tester peut être excellente au point que le «testeur» se mettra à les utiliser au travail et dans sa vie privée; de même, l'époux d'une critique littéraire peut lire un nouveau roman que son épouse n'a que feuilleté, alors qu'il lui avait été envoyé pour qu'elle écrive une recension. L'époux peut manifestement être considéré comme ayant consommé le roman, contrairement à la critique littéraire. Ce constat serait identique si cette dernière avait lu le livre dès lors que, s'inscrivant dans le cadre de sa profession, cela n'aurait pas constitué un acte de consommation [37].

67. Il me semble que ces exemples de consommation finale involontaire constituent des «dommages collatéraux» qui, dans le cadre d'un «prélèvement pour donner des échantillons» justifié par des raisons commerciales, ne sauraient être évités. Ils sont liés à des circonstances qu'un assujetti ne peut pas tout à fait prévoir ou éviter au moyen de mesures auxquelles il pourrait recourir lors de la remise d'échantillons.

37 — Afin d'éviter tout malentendu, je précise que la distinction entre consommation et activités professionnelles n'implique pas que les biens puissent être acquis à des fins professionnelles sans payer la TVA en amont. Toutefois, dans la mesure où cette acquisition a lieu dans le cadre de l'activité professionnelle de l'assujetti, la TVA en amont peut être déduite.

68. Pour servir d'échantillons, les biens en question doivent être remis sous des formes et en des quantités propres aux usages normaux du commerce. Cela suppose que les échantillons ne soient pas remis sous une forme leur permettant de remplacer un produit destiné à la consommation finale, à moins que la nature du produit dont l'échantillon assure la promotion ne l'exige. S'agissant des échantillons de produits qui doivent être évalués sous leur forme définitive, il est souvent possible d'exiger l'utilisation d'emballages spéciaux, d'autocollants, de cachets et autres dispositifs similaires indiquant qu'il s'agit d'échantillons non destinés au commerce.

C — *Observations finales sur les «prélèvements pour donner un échantillon»*

iii) Un échantillon est donné en quantités adéquates

69. Les échantillons doivent être donnés en quantité suffisante pour atteindre leur finalité, sans aller au-delà de ce qui est nécessaire. Cela n'implique pas forcément la remise d'un seul échantillon par destinataire, dès lors que des destinataires différents utilisant les échantillons à des fins distinctes auront besoin de différentes quantités de l'échantillon.

70. Ainsi, pour la deuxième catégorie de destinataires, une interprétation limitant la notion de «prélèvements pour donner des échantillons» à un seul modèle par destinataire ou à un format différent de celui du produit fini pourrait être en contradiction avec les réalités commerciales. Les destinataires relevant de cette catégorie auront souvent besoin de plus d'un seul échantillon. Par exemple, un magasin de détail peut avoir besoin de milliers de sachets d'une nouvelle lessive pour les distribuer à ses clients et, dans le commerce et l'industrie, le contrôle de qualité d'un nouveau produit peut exiger des douzaines d'échantillons. La troisième catégorie de destinataires ne devrait cependant pas avoir besoin de plus d'un exemplaire de l'œuvre.

71. Compte tenu de ce qui précède, l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive ne peut être interprété comme autorisant les États membres à imposer a priori des restrictions quantitatives ou qualitatives à la notion de «prélèvements pour donner des échantillons».

72. En outre, les règles et les principes généraux en matière d'abus de droit, de contrôle fiscal et d'évasion fiscale s'appliquent également dans le cadre de la remise d'échantillons. Compte tenu de la quantité ou de la qualité des biens remis, ou d'autres circonstances, il

est concevable que le transfert des biens en cause ne puisse être considéré comme ayant eu lieu au titre de «prélèvements pour donner des échantillons» dans le cadre de pratiques commerciales légitimes, par des assujettis raisonnables, agissant de bonne foi et pour les besoins de l'entreprise [38].

73. Même si je suis pleinement conscient du fait qu'il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier les faits, il peut néanmoins être utile de formuler quelques observations au sujet des quatre types différents de CD qui sont distribués dans le cas présent.

74. Les quatre types de CD donnés aux intermédiaires visent tous, me semble-t-il, à promouvoir le produit et peuvent être considérés comme des spécimens de celui-ci. S'agissant des trois premiers formats de CD (les CDR filigranés portant le nom du destinataire, les CDR non filigranés fournis dans une pochette cartonnée blanche et les CD «échantillon»), ils sont à mes yeux des échantillons parce qu'ils sont distribués sous un format qui n'est pas celui du produit fini, mais qui est propre à un échantillon. S'agissant du «produit fini», l'autocollant indiquant qu'il n'est pas destiné à la vente est le seul élément qui le distingue du produit final. Le fait que cet autocollant peut facilement être ôté ne suffit pas à priver le produit de sa nature d'échantillon, si d'autres éléments pertinents viennent étayer cette qualification.

75. Selon moi, les difficultés réelles sont liées à la grande quantité de CD donnés à des «pluggers» externes aux fins de redistribution à des personnes que EMI ne connaît pas. Déterminer si cette stratégie promotionnelle équivaut à des «prélèvements pour donner des échantillons» requiert une analyse factuelle concrète de la question de savoir si les personnes auxquelles les «pluggers» externes remettent ces CD remplissent une fonction d'intermédiaire ou si elles doivent être considérées comme des consommateurs habituels.

VI — Prélèvements pour faire des cadeaux de faible valeur

76. Avec la quatrième question, la juridiction de renvoi veut, en substance, savoir si la notion de «prélèvements pour faire des cadeaux de faible valeur» visée à l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive peut être soumise à des restrictions quantitatives concernant le nombre ou la valeur des cadeaux qui peuvent être reçus régulièrement ou au cours d'une période de douze mois.

38 — Ainsi que la Cour l'a conclu dans le cadre de la fiscalité directe, un État membre ne saurait agir sur la base d'une présomption générale de fraude fiscale. Voir arrêt du 11 octobre 2007, ELISA (C-451/05, Rec. p. I-8251, point 91 et jurisprudence citée). J'estime que cela vaut aussi dans le contexte de la TVA.

77. S'agissant des «prélèvements pour donner des cadeaux de faible valeur», toutes les parties à la procédure s'accordent pour dire que l'interprétation de la notion de «faible valeur» laisse une marge d'appréciation aux États membres. EMI relève, notamment, que ce terme devrait être interprété à la lumière du contexte économique spécifique de l'État membre concerné. Il faut donc laisser aux États membres une marge d'appréciation dans la mise en œuvre de cette notion.

78. étant donné, pour commencer, que l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive ne comporte aucun renvoi exprès au droit des États membres, la notion de «prélèvements pour faire des cadeaux de faible valeur» devrait recevoir, pour les raisons exposées à propos des «prélèvements pour donner des échantillons», une interprétation en droit de l'Union européenne [39].

79. D'un point de vue juridique, rien ne s'oppose à ce que la notion de «faire des cadeaux» ne reçoive pas une interprétation en droit de l'Union européenne. Il s'ensuit qu'il convient également de répondre de manière uniforme à la question de savoir si l'évaluation d'un «cadeau de faible valeur» peut comprendre plusieurs transferts de biens. La «faible valeur» pourrait cependant requérir une marge d'appréciation, étant donné que la signification de cette notion appelle des comparaisons qui dépendent forcément de la situation économique des États membres concernés.

A — *Les cadeaux*

80. Comment définir un cadeau? D'un point de vue anthropologique et sociologique, cette notion est primordiale. Juridiquement, elle est ancrée dans tous les systèmes de droit privé élaborés [40]. Elle a été abordée par l'avocat général Van Gerven dans l'affaire Empire Stores [41] dans le cadre de la sixième directive, et notamment dans celui de l'article 5, paragraphe 6. Il a estimé que l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, vise des «cadeaux conçus en tant que cadeaux d'affaires et qui sont destinés à cultiver l'image générale et la renommée [de l'assujetti] sans qu'il y ait, en échange, une contrepartie directe» [42]. Cet aspect n'a cependant pas été pris en compte par la Cour, étant donné qu'il ne concernait pas les faits de la cause.

81. L'explication donnée par l'avocat général mentionne que, selon lui, les «cadeaux de faible valeur» sont des cadeaux donnés à titre

39 — Voir point 10 ci-dessus.

40 — Se faisant l'écho du grand juriste allemand Friedrich Carl von Savigny, Kangas (cité à la note 4, p. VII et p. 31 à 59) souligne que, en dépit de son apparente simplicité, le cadeau est une institution juridique complexe.

41 — Arrêt du 2 juin 1994 (C-33/93, Rec. p. I-2329).

42 — Point 19 desdites conclusions.

commercial, publicitaire ou à des fins promotionnelles semblables.

82. J'estime que le régime préférentiel de TVA appliqué aux «prélèvements pour faire des cadeaux de faible valeur» n'a de sens que s'il est considéré comme visant prioritairement les cadeaux faits à de telles fins.

83. Ainsi que je l'ai déjà souligné à propos des «prélèvements pour donner des échantillons», il existe plusieurs types de cadeaux pour les besoins de l'entreprise: les cadeaux publicitaires ou promotionnels, à condition qu'ils soient de faible valeur; les cadeaux offerts au personnel et les cadeaux de représentation. Seuls les premiers sont soumis à la règle énoncée à l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive. Dans la plupart des cas, les cadeaux offerts au personnel peuvent être soumis à la TVA au titre de l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de la sixième directive, tandis que les cadeaux de représentation sont visés à l'article 17, paragraphe 6, de ladite directive.

84. Les cadeaux qui assurent la publicité ou la promotion de l'entreprise sont habituellement distribués en nombre et ne sont pas choisis individuellement pour des destinataires nommément désignés. Ils sont remis selon une base ad hoc, sans que l'assujetti ou son intermédiaire connaisse nécessairement l'identité du destinataire. Il peut s'agir de stylos, de T-shirts, de carnets, de foulards et de cravates revêtus du logo de la société.

85. Toutefois, les assujettis peuvent également faire des cadeaux individualisés pour les besoins de l'entreprise, tels que des fleurs, des boîtes de chocolats, des bouteilles de vin ou de petits articles décoratifs comme des vases ou des bibelots. Il est crucial que ces cadeaux soient de «faible valeur», au risque d'être assimilés à i) des cadeaux de représentation au titre de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, qui n'ouvriraient donc pas droit à une déduction, ou à ii) une transmission à titre gratuit visée à l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de ladite directive, conformément à l'arrêt Kuwait Petroleum [43].

86. La différence entre les «transmissions à titre gratuit» visées à l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de la sixième directive et les «cadeaux de faible valeur» visés à la dernière phrase, est leur valeur et leur finalité [44].

43 — Selon l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, la taxe acquittée en amont n'ouvre droit à aucune déduction, tandis que, en vertu de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, la déduction de la taxe en amont est compensée par le paiement de la TVA en aval, sur la base de la livraison à soi-même.

44 — Arrêt Kuwait Petroleum, précité note 5, point 23, et conclusions de l'avocat général Fennelly présentées dans cette affaire, point 26.

B — *La «faible valeur»*

87. D'une part, si la «faible valeur» est un critère purement quantitatif, il me semble que l'État membre doit inévitablement disposer d'une certaine marge d'appréciation à cet égard. D'autre part, si la «faible valeur» est davantage interprétée dans un sens qualitatif, non réductible à la stricte valeur économique, une telle marge d'appréciation peut se révéler inutile.

88. Il serait tentant d'avancer que le critère lié à la «faible valeur» du cadeau doit être interprété, d'un point de vue qualitatif, comme se référant à un cadeau ne présentant pas une importance subjective majeure pour le destinataire.

89. Par conséquent, les «cadeaux de faible valeur» visés à l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive seraient des cadeaux fabriqués en grand nombre, ayant un caractère promotionnel, souvent revêtus d'un logo, d'un nom ou de toute autre information les reliant à l'assujetti qui les diffuse, et qui sont distribués aux clients, aux consommateurs potentiels et aux contacts commerciaux, sans que la moindre attention soit prêtée à l'identité des destinataires. Néanmoins, d'un point de vue économique, un cadeau répondant à ces critères, comme une cravate en soie ou un gilet en laine ornés du logo de la société, ne sera pas nécessairement de faible valeur.

90. Comme l'interprétation de l'expression doit être praticable, il ne serait pas cohérent de proposer une telle interprétation. Une lecture qualitative de l'expression «faible valeur» serait difficile à associer à une interprétation uniforme. Dès lors, il est préférable d'opter pour une interprétation quantitative.

C — *Un plafond monétaire fixe en matière de «prélèvements pour faire des cadeaux de faible valeur»*

91. S'agissant de la valeur monétaire correspondant au plafond relatif à la notion de «faible valeur», les États membres ont adopté différentes approches. Dans certains pays tels que l'Espagne, l'Italie et le Luxembourg, il semble qu'aucune limite financière particulière ne s'applique à la notion de cadeaux de faible valeur [45]. D'autres pays, tels que le Royaume-Uni et la France, jugent opportun de fixer une somme d'argent spécifique, dans l'intérêt de la sécurité juridique. En Finlande, le seuil n'est pas fixé par des dispositions impératives, mais par des directives

45 — Question parlementaire n° 617/89 de M. F. Herman à la Commission (JO 1990, C 39, p. 24). Même si cette question date de 1990, il me semble utile de disposer d'informations relatives à la situation existant dans d'autres États membres.

administratives mises en œuvre par les autorités fiscales en vue d'assurer une pratique uniforme en la matière [46].

92. Ces décisions doivent, selon moi, être laissées à l'appréciation des États membres, qui peuvent fixer des plafonds en fonction de leur prospérité économique, des prix moyens et des niveaux moyens de revenus. Le seuil fixé ne doit cependant pas être faible au point de rendre l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive dénué de sens ou inapplicable, ni être élevé au point d'ôter tout sens à l'expression «faible valeur», telle qu'elle est entendue en langage courant.

93. Les limites quantitatives fixées par les États membres en matière de «prélèvements pour donner des cadeaux de faible valeur» sont-elles absolues ou convient-il d'assurer une application plus souple dans des cas particuliers?

94. Une décision judiciaire nationale au moins a déduit de l'absence de renvoi à la législation des États membres, dans l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive, que, dans des cas particuliers, il doit être possible de déroger aux seuils nationaux, même si une pratique fiscale uniforme exigerait que les autorités fiscales appliquent des limites quantitatives établies a priori [47].

95. Certes, ainsi que la Commission l'a souligné lors de l'audience, il serait difficile de justifier que l'on puisse déroger, dans des cas particuliers, à une condition quantitative fixée dans le cadre d'une réglementation fiscale, étant donné que cela contredirait l'essence même d'une telle condition, à savoir le traitement uniforme de l'ensemble des assujettis. Néanmoins, le présent litige porte sur une disposition communautaire qui, en vertu des principes d'interprétation généralement applicables, doit avoir une signification uniforme et ne doit donc laisser aux États membres aucune marge d'appréciation. Partant de ce constat, je pense que les mesures de mise en œuvre prises par les États membres devraient prévoir une certaine souplesse, dans des cas exceptionnels, concernant l'application des limites quantitatives fixées. Par exemple, une société établie dans plusieurs États membres peut vouloir utiliser, dans tous ces États, un jeu unique de cadeaux publicitaires, tous de la même conception et revêtus du même logo. Compte tenu des règles du marché intérieur, je ne saurais accepter qu'un État membre dont la limite nationale pour définir la «faible valeur» est particulièrement basse refuse l'exonération de TVA pour un cadeau qui serait considéré comme de faible valeur au sein des autres États membres.

46 — Voir Kallio, M., e.a., *Arvonlisäverotus 2009,* Edita Helsinki, 2009, p. 512.

47 — Arrêt du 3 octobre 2006 du Korkein hallinto-oikeus (Finlande), KHO 2006:70.

D — *Les cadeaux répétés et les «prélèvements pour faire des cadeaux de faible valeur»*

96. La pratique des États membres semble également varier en ce qui concerne la question de savoir si les cadeaux répétés peuvent être comptabilisés ensemble. Certains systèmes, tels qu'en Allemagne, aux Pays-Bas et en France, prennent en compte les cadeaux offerts à une même personne au cours d'une année [48].

97. Le Royaume-Uni soutient que les plafonds imposés par la législation nationale aux cadeaux répétés sont nécessaires pour lutter contre les abus du système de TVA et garantir que les assujettis ne puissent contourner l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de la sixième directive en multipliant des cadeaux qui, pris séparément, sont de faible valeur, mais qui représentent davantage lorsqu'ils sont pris ensemble.

98. Même si la lutte contre la fraude est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive [49], et même si les États membres ont un intérêt légitime à prendre des mesures appropriées pour l'éviter, le Royaume-Uni n'a fourni aucun élément permettant de supposer que, en l'espèce, il existerait un risque réel de fraude fiscale.

99. Pour ma part, j'estime que les «prélèvements pour faire des cadeaux de faible valeur» ne représentent aucun danger, contrairement au risque évident de fraude fiscale découlant des situations visées à l'article 5, paragraphe 6, première phrase, de la sixième directive.

100. S'agissant, par exemple, de cadeaux répétés dans le cadre de la fiscalité progressive des successions ou des droits de timbres progressifs applicables aux transferts de propriété réelle, il est primordial de prendre en compte toutes les opérations sur une période donnée, compte tenu du fait qu'il peut y avoir un avantage à contourner l'effet progressif de l'imposition en divisant une transaction de grande envergure en une série d'opérations plus modestes. Dans le cadre de la TVA, cependant, cette approche cumulative ne trouve aucun appui dans le libellé de l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive. Dans cette hypothèse, l'assujettissement à la TVA d'un prélèvement dépendrait de prélèvements antérieurs ou ultérieurs dès lors que, par exemple, le statut au regard de la TVA d'un cadeau d'une valeur inférieure au seuil serait susceptible de changer avec l'arrivée d'un autre cadeau du même assujetti, si la valeur cumulée des deux cadeaux dépasse ce seuil. Cela serait contraire à l'idée que chaque opération en matière de

48 — Question à la Commission, citée à la note 45.

49 — Arrêts du 10 juillet 2008, Sosnowska (C-25/07, Rec. p. I-5129, point 22 et jurisprudence citée), et du 17 juillet 2008, Commission/Italie (C-132/06, Rec. p. I-5457, point 46); voir également articles 22, paragraphe 8, et 27, paragraphe 1, de la sixième directive.

TVA doit être considérée en elle-même et que sa nature ne saurait être altérée du fait d'événements antérieurs ou ultérieurs [50].

VII — Statut fiscal des destinataires des échantillons et des cadeaux de faible valeur

101. Selon moi, il n'y a aucun danger que des assujettis fassent des cadeaux d'une valeur injustifiée s'ils agissent vraiment pour les besoins de l'entreprise. Les règles et les principes généraux relatifs au contrôle fiscal, à l'abus de droit et à la fraude fiscale suffisent à enrayer les tentatives de contournement de l'exigence que les cadeaux exonérés de TVA soient de «faible valeur».

102. L'application littérale de plafonds cumulatifs imposerait aux assujettis de tenir un registre des destinataires de leurs cadeaux, ce qui, à mon sens, dépasse les exigences prévues par la sixième directive en matière de facturation et de comptabilité [51]. En outre, il serait excessif de demander aux assujettis qu'ils se souviennent des destinataires des calendriers, des stylos avec logos ou des cadeaux similaires [52].

103. Les cinquième et sixième questions portent sur le fait que la législation en vigueur au Royaume-Uni a limité l'application de l'exonération de la TVA au premier échantillon et qu'elle prévoit de totaliser les «cadeaux de faible valeur» pour vérifier si le plafond est dépassé. Les réponses que j'ai suggérées à l'égard des deuxième et quatrième questions impliquent que de telles restrictions imposées par les dispositions nationales à l'application de l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive, sont interdites.

104. Par conséquent, il ressort de la jurisprudence de la Cour que la livraison de biens ne renvoie pas au transfert de propriété au sens du droit privé, mais vise tout transfert d'un bien corporel qui donne à son destinataire la faculté d'en disposer comme s'il en était le propriétaire [53]. Il s'ensuit que les échantillons ou les cadeaux de faible valeur peuvent être remis tant aux salariés qu'à leurs employeurs. Les circonstances pertinentes permettront de déterminer qui sera considéré comme le destinataire, étant entendu que, aux fins de la TVA, le critère juridique est l'existence d'un pouvoir réel permettant de disposer du bien en tant que propriétaire.

50 — Arrêt du 12 janvier 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 et C-484/03, Rec. p. I-483, point 47).

51 — Article 22 de la sixième directive.

52 — D'un autre côté, il y a tout lieu de croire qu'un assujetti tient des registres des destinataires de cadeaux d'affaires et d'autres cadeaux de plus grande valeur afin d'éviter de faire deux fois le même cadeau.

53 — Voir point 24 et note 15 ci-dessus.

105. Dans de nombreux cas, ce critère révèle que l'échantillon ou le bien est remis à l'employeur. Ainsi, les salariés ne sont certainement pas les destinataires des échantillons remis à un assujetti pour les tester ou les redistribuer. En revanche, l'exemplaire de presse d'un ouvrage, envoyé au domicile d'un critique littéraire, est à l'évidence personnellement adressé à ce dernier, même s'il est salarié d'un journal. De même, des cadeaux de faible valeur peuvent être donnés à des salariés particuliers (comme des calendriers qui leur sont adressés personnellement) ou à l'employeur (comme une boîte de chocolats offerte à une petite entreprise par un client professionnel).

106. Par sa sixième question, la juridiction de renvoi demande en substance si les réponses ci-dessus seraient affectées dans l'hypothèse où le destinataire serait en droit de déduire la taxe payable en amont.

107. La Commission soutient que l'interprétation de l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive, ne dépend pas du statut du destinataire, ni de son droit à déduire la TVA perçue en amont. La Commission fait également valoir que, sur un plan pratique, il est possible qu'une société recevant des échantillons ou des cadeaux puisse déduire la TVA perçue en amont. Pour ce faire, elle doit cependant avoir acquitté cette taxe, c'est-à-dire que la TVA sur les échantillons et les cadeaux doit avoir été facturée par le donateur.

108. Je me rallie à ce raisonnement. En outre, il est difficile de cerner la raison d'être de cette question. L'hypothèse évoquée par la Commission — à savoir l'exigibilité de la TVA sur les échantillons et les cadeaux de faible valeur — paraît plutôt éloignée de la réalité commerciale.

VIII — Conclusion

109. Eu égard aux considérations qui précèdent, je propose à la Cour de statuer comme suit:

«1) L'expression 'prélèvements pour donner des échantillons' employée à l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres rela-

tives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, désigne:

— toute livraison effectuée par un assujetti;

— pour promouvoir les ventes futures d'un produit (qui doit être un bien aux fins de la TVA);

— à un client actuel ou potentiel ou à une personne qui, en raison de sa position particulière, peut exercer une influence sur le degré de présence du produit sur le marché;

— d'un ou de plusieurs articles qui constituent des spécimens de ce produit, dont ils ont toutes les propriétés essentielles en termes de qualité et de caractéristiques, permettant ainsi au destinataire, à ses clients, ou à des tiers recevant des communications du destinataire d'évaluer ou de tester la nature, les propriétés et la qualité du produit.

2) Les États membres peuvent fixer un plafond à la valeur monétaire d'un 'cadeau de faible valeur' au sens de l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive; à cette fin, ils tiennent compte de leur niveau général de prix et de revenus et de leurs circonstances économiques, en veillant à ce que le plafond ne soit pas réduit au point de rendre l'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive dénué de sens ou inapplicable, ni élevé au point d'ôter tout sens à l'expression 'faible valeur', telle qu'elle est entendue en langage courant; ils déterminent aussi si des exceptions particulières au plafond fixé peuvent être admises lorsqu'elles sont justifiées par des raisons objectives. Dans le cadre de cette disposition, les prélèvements pour donner des cadeaux de faible valeur se réfèrent à des livraisons individuelles effectuées par un assujetti. Les États membres ne peuvent appliquer les plafonds mentionnés en se fondant sur la valeur cumulée de plusieurs cadeaux remis au cours d'une période déterminée.

3) Il appartient aux juridictions nationales de désigner le destinataire d'un prélèvement effectué au sens de l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de la sixième directive, en tenant compte de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. S'agissant du régime de TVA applicable à un prélèvement effectué au titre de l'article 5, paragraphe 6, dernière phrase, de ladite directive, le point de savoir si le destinataire a le droit ou non de déduire la TVA en amont est dénué de pertinence.»