ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

20 janvier 2005 *

Dans l'affaire C-412/03,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Regeringsrätten (Suède), par décision du 29 septembre 2003, parvenue à la Cour le 3 octobre 2003, dans la procédure

Hotel Scandic Gåsabäck AB

contre

Riksskatteverket,

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann, président de chambre, MM. K. Lenaerts (rapporteur), J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász et M. Ilešič, juges,

* Langue de procédure: le suédois.

avocat général: M. D. Ruiz-Jarabo Colomer,
greffier: M^me^ K. Sztranc, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 21 octobre 2004,

considérant les observations présentées:

— pour le gouvernement suédois, par M. A. Kruse et M^me^ K. Wistrand, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement danois, par M. J. Molde, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement grec, par M. M. Apessos, M^mes^ V. Pelekou et I. Pouli, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement finlandais, par M^me^ A. Guimaraes-Purokoski, en qualité d'agent,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. D. Triantafyllou et M^me^ L. Ström, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 23 novembre 2004,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 2, 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant l'Hotel Scandic Gåsabäck AB (ci-après «Scandic») au Riksskatteverket (administration des contributions) au sujet de la détermination de la base d'imposition pour la fourniture de repas par cette société aux membres de son personnel.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 Conformément à l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive, les «livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel» sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après «la TVA»).

4 L'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, énonce que, en règle générale, la base d'imposition des livraisons de biens et des prestations de services est formée par «tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations».

5 L'article 5, paragraphe 6, de la sixième directive dispose:

«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.»

6 En cas de prélèvement d'un bien tel que défini audit article 5, paragraphe 6, l'article 11, A, paragraphe 1, de la sixième directive contient une règle spécifique pour ce qui concerne la détermination de la base d'imposition, dans les termes suivants:

«La base d'imposition est constituée:

[...]

b) pour les opérations visées à l'article 5 paragraphe[...] 6 [...], par le prix d'achat des biens ou de biens similaires ou, à défaut de prix d'achat, par le prix de revient, déterminés au moment où s'effectuent ces opérations.

[...]»

7 S'agissant de prestations de services, l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive dispose:

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

a) l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée;

b) les prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise.

[...]»

8 Conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, la base d'imposition est constituée, «pour les opérations visées à l'article 6 paragraphe 2, par le montant des dépenses engagées par l'assujetti pour l'exécution de la prestation de services».

La réglementation nationale

9 Conformément au chapitre 2, article 2, paragraphe 2, de la mervärdesskattelagen (loi suédoise sur la TVA) (SFS 1994, n° 200, ci-après la «loi suédoise»), il y a lieu d'entendre par prélèvement de biens le fait notamment qu'un assujetti cède un bien à un tiers, à titre gratuit ou onéreux, pour une valeur inférieure à celle calculée selon le chapitre 7, article 3, paragraphe 2, sous a), de la même loi et qu'un tel rabais n'est pas déterminé par les conditions du marché. La valeur visée à cette dernière disposition est constituée par la valeur d'achat des biens ou de biens similaires ou, si une telle valeur fait défaut, au prix de revient déterminé au moment du prélèvement.

10 Conformément au chapitre 2, article 5, premier alinéa, de la loi suédoise, il y a lieu d'entendre par «prestations de services à titre privé», notamment, le fait pour un assujetti d'effectuer, de faire effectuer ou de toute autre manière d'offrir un service répondant à des besoins privés de l'assujetti lui-même ou de son personnel ou à des fins étrangères à l'activité exercée par l'assujetti, si ce service est proposé à titre gratuit ou onéreux, pour une valeur inférieure à celle calculée selon le chapitre 7, article 3, paragraphe 2, sous b), de la même loi et qu'un tel rabais n'est pas déterminé par les conditions du marché. Il découle de cette dernière disposition que cette valeur est constituée par le coût du service au moment du «prélèvement».

11 Le chapitre 7, article 2, premier alinéa, de la loi suédoise dispose que la base d'imposition de la fourniture de biens et de services ainsi prélevés est constituée par la valeur calculée conformément aux dispositions du chapitre 7, article 3, paragraphe 2, sous a) ou sous b), de la même loi.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

12 Scandic exerce son activité en Suède, dans les secteurs de l'hôtellerie et de la restauration. Elle fournit à son personnel, constitué d'environ 25 personnes, le repas de midi à un prix déterminé, dans une cantine spécialement aménagée par l'entreprise.

13 Les membres du personnel payent pour leur repas un prix qui excède le coût exposé par Scandic. À l'avenir, il sera cependant possible que ce prix soit inférieur au coût. Afin de connaître les conséquences fiscales de la fourniture de repas à son personnel, Scandic a demandé au Skatterättsnämnden (commission spéciale chargée d'émettre des avis préalables en matière fiscale) si la fourniture de repas aux membres de son personnel constitue une fourniture d'aliments (taxée à 12 %) ou une prestation de services (taxée à 25 %) et si le fait pour la société de fournir des repas à un prix inférieur au coût exposé pour la livraison de biens ou la prestation de services a pour effet d'entraîner la taxation au titre des dispositions de la loi suédoise relatives aux prélèvements ou si le prix payé par le salarié constitue cette base d'imposition.

14 Le Skatterättsnämnden a estimé, dans un avis préalable du 10 juin 2002 que la fourniture de repas par Scandic aux membres de son personnel devait être considérée comme une prestation de services et qu'elle était soumise à la TVA en application des dispositions du chapitre 2, article 5, premier alinéa, et du chapitre 7, article 3, paragraphe 2, sous b), de la loi suédoise si le prix du déjeuner était inférieur au coût exposé par Scandic.

15 Scandic a formé un recours à l'encontre dudit avis devant le Regeringsrätten (Cour administrative suprême). Elle estime, d'une part, que la fourniture de repas aux membres de son personnel doit être considérée comme une livraison de biens et non comme une prestation de services et, d'autre part, que les règles relatives aux prélèvements ne sauraient être appliquées dès lors que le personnel acquitte une compensation en contrepartie de la fourniture de ces repas.

16 Le Regeringsrätten a constaté que, conformément à la loi suédoise, la taxation des prestations de services et des livraisons de biens effectuées à titre privé intervient tant dans l'hypothèse où la mise à disposition s'opère sans contrepartie que dans celle où elle s'opère avec une contrepartie inférieure à la valeur d'achat ou au prix de revient d'un bien ou, selon le cas, au coût de la prestation de services. Dans la procédure au principal, la question s'est trouvée posée de savoir si les dispositions des articles 2, 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive s'opposent à cette législation nationale.

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

«1) Dans l'hypothèse où le Regeringsrätten, statuant sur le litige, conclurait que les fournitures effectuées par la société visent des livraisons de biens, les articles 2 et 5, paragraphe 6, de la sixième directive doivent-ils être interprétés en ce sens que leurs dispositions s'opposent à ce qu'une législation d'un État membre prescrive que l'on doit entendre par prélèvement le fait qu'un assujetti cède un bien à un autre contre rétribution à une valeur inférieure au prix d'acquisition du bien ou de biens similaires ou, à défaut d'une telle valeur, au prix de revient?

2) Dans l'hypothèse où le Regeringsrätten, statuant sur le litige, conclurait que les fournitures effectuées par la société visent des services de restauration, les articles 2 et 6, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive doivent-ils être interprétés en ce sens que leurs dispositions s'opposent à ce qu'une législation d'un État membre prescrive que l'on doit entendre par fourniture de services à titre privé le fait pour un assujetti d'effectuer, de faire effectuer ou de toute autre manière de fournir un service répondant à des besoins privés de l'assujetti lui-même ou de son personnel, ou à des fins étrangères à l'activité exercée par l'assujetti, si ce service est offert moyennant une rétribution inférieure au coût de la prestation de services?»

Sur les questions préjudicielles

18 Les questions soumises à la Cour concernent la détermination de la base d'imposition pour une opération de livraison de biens ou de prestation de services par un assujetti aux membres de son personnel pour un prix inférieur au prix de revient. Elles visent notamment à permettre à la juridiction de renvoi d'apprécier la compatibilité avec les dispositions de la sixième directive de la loi suédoise qui applique les règles contenues aux articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous b), de cette directive, dans un cas où il existe effectivement une contrepartie pour la livraison d'un bien ou la fourniture d'un service mais où cette contrepartie est inférieure au prix de revient dudit bien ou dudit service.

19 Les gouvernements grec et suédois estiment que les dispositions des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive constituent des extensions du champ des opérations taxables en ce sens que la TVA frappe même les transferts de biens ou de services qui ne sont pas opérés «à titre onéreux» aux

termes de l'article 2 de cette directive. Il ressortirait de ces mêmes dispositions, lues en combinaison avec l'article 11, A, de ladite directive, que l'objectif de celle-ci est d'éviter qu'un assujetti ou les membres de son personnel jouissent de prérogatives injustifiées par rapport aux consommateurs ordinaires (voir arrêts du 8 mars 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec. p. I-1831, point 42, ainsi que du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein, C-322/99 et C-323/99, Rec. p. I-4049, point 56). En ce sens, la sixième directive soumettrait à imposition non seulement les transferts à titre gratuit, mais également les transferts à un prix inférieur au prix de revient.

20 En revanche, la Commission des Communautés européennes et le gouvernement danois soutiennent que les articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive s'appliquent, conformément à leur libellé, uniquement dans le cas d'opérations effectuées à titre gratuit. Conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de cette directive, la base d'imposition serait constituée par la contrepartie réellement acquittée par le salarié à l'employeur, même si cette contrepartie a une valeur inférieure au prix de revient des repas fournis.

21 À cet égard, il importe de rappeler que, conformément à la règle générale énoncée à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, la base d'imposition pour la livraison d'un bien ou la prestation d'un service, effectuées à titre onéreux, est constituée par la contrepartie réellement reçue à cet effet par l'assujetti. Cette contrepartie constitue donc la valeur subjective, à savoir réellement perçue, et non une valeur estimée selon des critères objectifs (voir arrêts du 5 février 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec. p. 445, point 13; du 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Rec. p. 6365, point 16; du 27 mars 1990, Boots Company, C-126/88, Rec. p. I-1235, point 19; du 16 octobre 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, point 13, et du 29 mars 2001, Commission/France, C-404/99, Rec. p. I-2667, point 38). En outre, cette contrepartie doit pouvoir être exprimée en argent (arrêts précités, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, point 13; Naturally Yours Cosmetics, point 16, et Fillibeck, point 14).

22 Comme le souligne à juste titre M. l'avocat général au point 35 de ses conclusions, le fait qu'une opération économique soit effectuée à un prix supérieur ou inférieur au prix de revient est dénué de pertinence lorsqu'il s'agit de qualifier une opération d'«opération à titre onéreux». En effet, cette dernière notion suppose uniquement l'existence d'un lien direct entre la livraison de biens ou la prestation de services et une contrepartie réellement reçue par l'assujetti (voir, en ce sens, arrêt du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, point 12).

23 Les articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, de la sixième directive assimilent certaines opérations pour lesquelles aucune contrepartie réelle n'est perçue par l'assujetti à des livraisons de biens et à des prestations de services effectuées à titre onéreux. L'objectif de ces dispositions est d'assurer une égalité de traitement entre l'assujetti qui prélève un bien ou qui fournit des services pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel, d'une part, et le consommateur final qui se procure un bien ou un service du même type, d'autre part (voir arrêts du 26 septembre 1996, Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, point 35; Fillibeck, précité, point 25, ainsi que Fischer et Brandenstein, précité, point 56). En vue de la réalisation de cet objectif, lesdits articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous a), empêchent 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 (voir arrêts du 6 mai 1992, De Jong, C-20/91, Rec. p. I-2847, point 15; Enkler, précité, point 33; Bakcsi, précité, point 42, ainsi que Fischer et Brandenstein, précité, point 56). De même, l'article 6, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive empêche qu'un assujetti ou des membres de son personnel obtiennent en franchise de taxe des prestations de services de l'assujetti pour lesquelles une personne privée aurait dû acquitter la TVA.

24 Il ressort de la décision de renvoi que, à l'avenir, les membres du personnel de Scandic continueront à payer une contrepartie réelle pour les repas fournis par la

société. L'opération concernée étant effectuée à titre onéreux au sens de l'article 2 de la sixième directive, les articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous b), de celle-ci n'ont aucune vocation à s'appliquer. En effet, ces dernières dispositions ne visent que les opérations effectuées à titre gratuit qui sont assimilées à des opérations effectuées à titre onéreux, aux fins de l'imposition de la TVA.

25 Selon le gouvernement suédois, le but et l'effet utile des articles 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive seraient compromis si une opération effectuée pour une contrepartie symbolique ne tombait pas dans le champ d'application de ces dispositions. En effet, le paiement de la TVA pourrait être en grande partie évité si l'assujetti ou ses employés pouvaient obtenir un bien ou un service pour une somme symbolique et être imposés sur la base de cette contrepartie.

26 À cet égard, il doit être constaté que la décision de renvoi ne fait nullement apparaître que la somme payée à l'avenir par les membres du personnel de Scandic pour la fourniture des repas à la cantine de la société deviendrait symbolique. En tout état cause, le risque soulevé par le gouvernement suédois ne pourrait donner lieu qu'à une demande, fondée sur l'article 27 de cette directive, portant sur l'introduction par l'État membre concerné de mesures dérogatoires afin d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales.

27 En outre, le gouvernement suédois fait observer que, conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, les subventions directement liées au prix des opérations imposables, font partie de la base d'imposition. Si une entreprise subventionnait les repas offerts aux membres de son personnel en ayant recours à une entreprise de restauration externe, elle verserait directement à celle-ci le montant de la subvention qui viendrait compléter le prix payé par le personnel à l'entreprise de restauration. La subvention serait alors considérée comme une

somme directement liée au prix et entrerait dans la base d'imposition en application de ladite disposition. Or, une entreprise qui subventionne des repas en se servant de ses propres services de restauration devrait être imposée de façon équivalente.

28 À cet égard, il doit être rappelé que, conformément à la règle générale énoncée à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, la base d'imposition pour la livraison d'un bien ou la prestation d'un service est constituée par la contrepartie réellement reçue par l'assujetti «de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations».

29 Le membre de phrase auquel se réfère le gouvernement suédois vise des situations où trois parties sont en cause, à savoir celle qui accorde la subvention, le fournisseur du bien ou le prestataire de services qui en bénéficie et l'acheteur du bien ou le preneur du service (voir arrêt du 22 novembre 2001, Office des produits wallons, C-184/00, Rec. p. I-9115, point 10). Dans la présente espèce, il n'y a que deux parties, à savoir Scandic en tant que fournisseur de biens ou prestataire de services, d'une part, et les membres de son personnel, d'autre part. En outre, ainsi qu'il ressort clairement de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, la contrepartie est toujours fournie par «l'acheteur, [le] preneur ou [...] un tiers», et ne l'est donc jamais par le fournisseur ou le prestataire lui-même. Le coût supporté par l'assujetti lui-même pour la fourniture de repas à son personnel ne peut donc pas entrer dans la base d'imposition pour l'opération concernée.

30 Il ressort de ce qui précède que les articles 2, 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui considère comme le prélèvement d'un bien ou la prestation de services pour des besoins privés des opérations pour lesquelles une contrepartie réelle est acquittée même si cette contrepartie est inférieure au prix de revient du bien ou du service fourni.

Sur les dépens

31 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:

Les articles 2, 5, paragraphe 6, et 6, paragraphe 2, sous b), 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, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui considère comme le prélèvement d'un bien ou la prestation de services pour des besoins privés des opérations pour lesquelles une contrepartie réelle est acquittée, même si cette contrepartie est inférieure au prix de revient du bien ou du service fourni.

Signatures.