CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. PAOLO MENGOZZI
présentées le 22 avril 2010 [1]

1. Toute personne qui y est confrontée sait que, bien qu'il soit en principe plutôt simple, le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») peut donner lieu en pratique à des situations complexes. La présente affaire en constitue un parfait exemple.

2. En l'espèce, un juge fiscal du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a posé à la Cour trois questions concernant la qualification correcte, aux fins de la TVA, d'une situation dans laquelle un employeur donne à ses propres salariés la possibilité de recevoir, à la place d'une somme d'argent, une partie de leur rémunération en bons d'achat utilisables auprès de détaillants.

I — Cadre juridique

A — *Droit de l'Union*

3. Les questions préjudicielles posées par le juge de renvoi font référence aux dispositions de la sixième directive 77/388/CEE[2]. Ces questions sont, en tout état de cause, susceptibles d'être posées dans les mêmes termes également en référence aux règles correspondantes de la directive 2006/112/CE[3] plus récente, désignées par le juge de renvoi lui-même.

4. L'article 2 de la sixième directive[4] prévoit:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. 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;

[…]»

1 — Langue originale: l'italien.

2 — Directive 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»).

3 — Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

4 — Correspondant à l'article 2, paragraphe 1, sous a) et c), de la directive 2006/112.

5. L'article 5, paragraphe 1, de cette directive, intitulé «Livraisons de biens», est ainsi formulé:

«Est considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.»

6. L'article 6 de ladite directive, intitulé «Prestations de services»[5], dispose:

«1. Est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5.

[…]

2. 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.

[…]

[…]»

7. L'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive[6], intitulé «Naissance et étendue du droit à déduction», prévoit ce qui suit:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;

[…]»

5 — Correspondant à l'article 26, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

6 — Correspondant à l'article 168 de la directive 2006/112/CE.

B — *Réglementation nationale*

8. Le juge de renvoi ne donne pas de détails sur la réglementation nationale, dès lors que les questions posées concernent seulement l'interprétation à donner à des dispositions du droit de l'Union. Ce qui suit ressort toutefois de la lecture de l'ordonnance de renvoi et des observations présentées en l'espèce.

9. En général, en ce qui concerne le traitement fiscal des bons d'achat permettant d'acheter des biens chez des détaillants (lesdits «retail vouchers»), la réglementation du Royaume-Uni prévoit que le revendeur qui émet les bons, et chez lequel ces derniers peuvent être utilisés, doit comptabiliser la TVA seulement au moment où les bons sont effectivement dépensés pour l'achat de biens.

10. Si toutefois les bons sont, comme en l'espèce, cédés par le revendeur à un intermédiaire qui les revendra ensuite à des tiers, le revendeur qui émet les bons doit également facturer la TVA à l'intermédiaire, bien qu'il ne doive la verser à l'administration fiscale qu'au moment où le bon sera dépensé. Lors de toutes les étapes suivantes traversées par le bon (c'est-à-dire en aval de l'intermédiaire), la TVA devra être facturée et régulièrement versée.

11. Le cadre réglementaire spécifique en vigueur au Royaume-Uni n'a toutefois, ainsi que nous l'avons déjà indiqué, aucune pertinence aux fins de la réponse à donner aux questions préjudicielles.

II — Faits, affaire au principal et questions préjudicielles

12. La requérante au principal, Astra Zeneca UK Ltd (ci-après «Astra Zeneca»), exerce ses activités dans le se cteur pharmaceutique. Elle offre à ses salariés la possibilité d'être rémunérés en partie, au lieu d'argent, en bons d'achat, pouvant être ensuite dépensés chez certains détaillants.

13. Les bons d'achat sont comptabilisés, sur la fiche de rémunération des salariés, pour une valeur inférieure à leur valeur nominale. Par exemple, un bon d'achat de 10 livres sterling (GBP) pourrait être considéré, sur la fiche de rémunération, pour une valeur de 9,5 livres sterling. Le salarié peut ainsi acheter des biens pour une valeur de 10 livres sterling en ayant «dépensé» seulement 9,5 livres sterling de sa rémunération.

14. Concrètement, le système fonctionne comme suit.

15. Le revendeur émet les bons d'achat avec une certaine valeur nominale (par exemple 10 livres sterling) et il les vend, à un prix inférieur (par exemple 9 livres sterling), à une société intermédiaire. Cette société vend à son tour les bons à Astra Zeneca, qui les achète pour un montant en tout état de cause inférieur à leur valeur nominale (par exemple 9,5 livres sterling). Astra Zeneca utilise ainsi les bons pour payer une partie de leur rémunération à ceux de ses salariés qui choisissent de profiter de cette possibilité[7].

16. La question qui oppose la société requérante aux autorités fiscales du Royaume-Uni, et que le juge de renvoi est appelé à résoudre, concerne le traitement, aux fins de la TVA, des bons d'achat utilisés comme rémunération.

17. Le juge doit déterminer en premier lieu si la société Astra Zeneca doit facturer à ses salariés la TVA comprise dans les bons d'achat. Si cette facturation n'est pas nécessaire, il convient de préciser si la société Astra Zeneca peut déduire la TVA qu'elle a elle-même payée en amont (en achetant les bons auprès de l'intermédiaire).

18. Dans ce contexte, le juge de renvoi a sursis à statuer dans la procédure et a posé à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Dans les circonstances de l'espèce, l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive […] [devenu article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive principale sur la TVA] doit-il être interprété en ce sens que lorsqu'un employé a le droit, en vertu des stipulations de son contrat de travail, de choisir de recevoir une partie de sa rémunération sous la forme d'un bon à valeur nominale, la remise dudit bon par l'employeur à l'employé constitue une prestation de services à titre onéreux?

2) Dans l'hypothèse où la première question appellerait une réponse négative, l'article 6, paragraphe 2, sous b), [de la sixième directive] [devenu article 26, paragraphe 1, sous b)] doit-il être interprété en ce sens qu'il impose d'assimiler la remise du bon par l'employeur à l'employé conformément au contrat de travail à une prestation de services, lorsque le bon est destiné à être utilisé par l'employé à des fins privées?

3) Si la remise du bon n'est ni une prestation de services à titre onéreux au sens de l'article 2, paragraphe 1, [de la sixième directive] ni une prestation de services en vertu de l'article 6, paragraphe 2, sous b), [de cette directive,] l'article 17, paragraphe 2, [de celle-ci] (devenu article 168) doit-il être interprété en ce sens qu'il permet à l'employeur de recouvrer la taxe sur la valeur ajoutée dont il s'est acquitté lors de l'achat et de la remise du bon à l'employé conformément au contrat de travail, lorsque le bon est destiné à être utilisé par l'employé à des fins privées?»

7 — En réalité, Astra Zeneca n'a jamais physiquement les bons en sa possession. Elle se limite en effet à indiquer à la société intermédiaire le nom des salariés auxquels elle doit les faire parvenir et c'est la société intermédiaire qui s'occupe de les remettre.

III — Procédure devant la Cour

19. L'ordonnance de renvoi est parvenue au greffe de la Cour le 29 janvier 2009. Des observations ont ensuite été déposées, en vertu de l'article 23 du statut de la Cour de justice de l'Union européenne, par le gouvernement du Royaume-Uni et le gouvernement hellénique, ainsi que par la Commission européenne. Astra Zeneca, la société requérante dans l'affaire au principal, a également présenté des observations écrites.

20. Lors de l'audience du 11 mars 2010, Astra Zeneca, le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission ont présenté leurs observations orales.

IV — Observations préliminaires

21. Dans ses observations écrites, la Commission a effectué une série de considérations dont la portée va, ainsi que la Commission elle-même le reconnaît, bien au-delà de ce qui était demandé par le juge de renvoi. La Commission a notamment pris position sur deux points.

22. D'une part, la Commission est contraire au fait de qualifier la remise des bons d'achat comme une prestation de services,. le juge de renvoi part, en revanche, du principe que c'est le cas, sur la base de la réglementation nationale applicable. Au contraire, selon la Commission, la nature de la remise des bons découlerait de l'objet auquel les bons eux-mêmes donnent droit, par conséquent, il pourrait s'agir selon les cas d'une livraison de biens ou d'une prestation de services.

23. D'autre part, la Commission s'est intéressée au problème du taux de TVA applicable aux bons d'achat pouvant être utilisés, au choix de l'acquéreur, pour obtenir tant des biens ou des services soumis au taux normal de TVA que des biens ou des services soumis à un taux de TVA différent. Dans ce contexte, la Commission critique le système appliqué par le Royaume-Uni, qui permet d'appliquer aux bons un taux raisonnablement «adapté» selon les circonstances.

24. En effet, la Commission estime que le système en question ne respecte pas les principes en vigueur en matière de TVA et qu'il ne pourrait éventuellement être accepté qu'en présence d'une demande de dérogation spécifique présentée par les autorités nationales[8].

8 — En vertu de l'article 27 de la sixième directive (et de l'article 395 de la directive 2006/112).

En l'absence d'une telle autorisation, la TVA devrait être payée de manière exacte, au taux de l'impôt applicable à chaque bien ou service acheté avec les bons. Les difficultés d'application d'un tel principe ne permettraient pas d'en exclure l'applicabilité à l'espèce.

25. Les observations et les arguments de la Commission ne doivent toutefois pas être pris en compte pour répondre aux questions posées à la Cour dans le cadre de la présente affaire.

26. En effet, le problème du taux applicable aux bons pouvant être convertis en biens ou en services imposés à des taux de TVA différents apparaît tout à fait étranger au litige. Si la Commission estime que la solution au problème fournie par les autorités du Royaume-Uni est incompatible avec le droit de l'Union, il lui appartient d'engager une procédure d'infraction contre cet État membre.

27. Plus proche de l'objet de la présente affaire, bien qu'elle ne soit pas essentielle, est en revanche la problématique générale sur la nature (livraison de biens ou prestation de services?) de la remise des bons d'achat.

28. La Commission, ainsi que nous l'avons déjà vu, relie la nature des bons au type d'utilisation concrète qui en est effectuée. Ainsi, si les bons étaient utilisés pour acheter des services, la remise de ces bons constituerait également, aux fins de la TVA, une prestation de services. Si en revanche les bons étaient utilisés pour acheter des biens, la remise des bons serait considérée elle-même comme une livraison de biens.

29. Nous estimons que la démonstration de la Commission n'est pas convaincante. Il nous semble notamment qu'il est en tout état de cause impossible de considérer la remise des bons d'achat comme une livraison de biens, et ce même lorsque les bons sont justement utilisés par la suite pour acheter des biens.

30. Considérons en effet le cas, typique dans le contexte de la présente affaire, dans lequel le bon est utilisé pour acheter un bien (par exemple un vêtement ou une montre). Il convient à cet égard d'observer que la remise du bon par l'employeur au salarié *n'attribue pas en soi un droit immédiat à disposer d'un bien,* comme cela est en revanche exigé pour qu'il y ait livraison de biens en vertu de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive. En effet, par définition, *c'est seulement au moment où le bon est utilisé,* c'est-à-dire échangé contre un bien chez le revendeur, que le bien auquel le bon donne droit est désigné précisément.

31. La remise d'un bon d'achat tel que ceux dont il est question dans l'affaire au principal constitue, par conséquent, non pas, aux fins de la TVA, une livraison de biens, mais seulement le transfert d'un droit futur (et indéterminé dans son objet) sur des biens et ou des services. Nous estimons, par conséquent, qu'il est nécessaire de considérer la remise d'un tel bon comme une prestation de services, dès lors que, aux fins de la TVA, toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens est nécessairement une prestation de services[9].

32. La jurisprudence vient en soutien de notre position. En effet, la Cour, bien qu'elle ait clairement indiqué que, en vertu des règles sur la TVA, il pouvait y avoir livraison de bien même en l'absence d'un transfert formel de propriété, a en tout état de cause souligné la nécessité pour l'acheteur du bien d'obtenir la possibilité de «disposer en fait [du bien] comme s'[il] était le propriétaire de ce bien»[10]. Dans le cas de la remise de bons d'achat, le transfert du bon d'un sujet à l'autre n'attribue en revanche (encore) aucun droit sur un bien spécifique.

33. En outre, si l'on suivait la position de la Commission, il en découlerait que la remise de bons utilisables pour acheter tant des biens que des services ne pourrait être qualifiée, aux fins de la TVA, qu'ex post, après que les bons ont été échangés contre des biens ou des services. Il nous semble clair que cette solution, loin d'être optimale, risquerait de rendre plus complexe le traitement fiscal de la remise des bons. Cela pourrait également, en pratique, décourager cette forme particulière de paiement de la rémunération qui présente pourtant un certain avantage social pour les salariés.

34. Il n'en demeure pas moins que, sans préjudice de la nature de livraison de biens ou de prestation de services qui doit être reconnue à la remise d'un bon d'achat, ce qui est important ici, pour répondre au juge de renvoi, est seulement de *déterminer si cette remise constitue ou non une opération imposable*. En effet, aux fins de la TVA, ainsi que nous l'avons déjà vu, l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive déclare imposables sans les différencier les deux situations que sont la livraison de biens et la prestation de services. Il n'est donc pas nécessaire d'analyser plus avant les observations de la Commission et nous pouvons au contraire passer à l'examen des trois questions préjudicielles.

9 — Article 6, paragraphe 1, de la sixième directive.

10 — Arrêts du 8 février 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Rec. p. I-285, point 7); du 6 février 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Rec. p. I-1317, point 32), ainsi que du 14 juillet 2005, British American Tobacco et Newman Shipping (C-435/03, Rec. p. I-7077, point 35).

V — Sur la première question préjudicielle

A — *Introduction*

35. Par sa première question, le juge de renvoi demande à la Cour de préciser si la fourniture de bons d'achat par un employeur à l'un de ses salariés, effectuée en remplacement du paiement d'une partie de la rémunération de ce dernier constitue une prestation de service à titre onéreux.

36. Dans la mesure où, ainsi que nous l'avons déjà indiqué, la qualification de la remise des bons comme livraison de biens ou prestation de services n'est ici pas pertinent, la question peut être reformulée en ce sens que, au moyen de cette dernière, il est demandé à la Cour si cette remise constitue une opération à titre onéreux rentrant, en tant que telle, dans le champ d'application de la réglementation sur la TVA.

37. S'il s'était effectivement agi d'une opération soumise à la TVA, Astra Zeneca aurait dû, au moment de remettre le bon à son salarié, comptabiliser la TVA en aval — comprise dans le montant retenu, pour le bon, sur la fiche de rémunération du salarié — en déduisant ensuite de cette dernière la TVA qu'Astra Zeneca avait payée, en amont, à l'intermédiaire auprès duquel les bons avaient été achetés.

38. Si au contraire il s'était agi d'une opération étrangère au champ d'application des règles sur la TVA, la TVA en aval n'aurait pas dû être comptabilisée. Aurait, par conséquent, pu se poser — mais cela fait l'objet de la troisième question ainsi que nous le verrons — la question de la possibilité, pour Astra Zeneca, de récupérer la TVA en amont, en faisant rentrer l'achat des bons dans le cadre des frais généraux de l'entreprise destinés à l'exercice de son activité économique.

39. Les sujets qui ont présenté des observations dans la présente affaire sont partagés sur la réponse à donner à la première question. En effet, d'une part, le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission soutiennent que la remise des bons par Astra Zeneca à ses salariés constitue une opération à titre onéreux, soumise en tant que telle à la TVA.

40. Au contraire, Astra Zeneca et le gouvernement hellénique proposent de répondre négativement à la question, en se focalisant notamment sur le fait que le paiement de la rémunération pour une prestation de travail ne constitue pas une activité soumise à la TVA.

B — *Appréciation*

41. D'un point de vue logique, la situation faisant l'objet de l'affaire au principal peut être interprétée, en vertu de la réglementation sur la TVA, de deux manières complètement opposées. Il s'agit des deux interprétations qui sont suggérées par les parties et que nous avons présentées dans les points précédents. Ces deux interprétations présentent des avantages et des inconvénients et ni l'une ni l'autre ne contraste de manière évidente avec les dispositions du droit de l'Union applicables.

42. L'interprétation selon laquelle la remise des bons constitue une opération exclue du champ d'application de la TVA présente toutefois selon nous certains inconvénients, qui rendent préférable la position adoptée par le Royaume-Uni et la Commission.

43. En premier lieu, nous observons que l'interprétation selon laquelle la remise des bons constitue une opération exclue du champ d'application de la TVA n'est concrètement acceptable que si l'on distingue le cas où l'employeur retient sur la fiche de rémunération du salarié, comme contre-valeur des bons, le montant exact qu'il a payé pour l'achat des bons eux-mêmes du cas où il effectue ces opérations de débit en réalisant un profit. L'interprétation citée ne devrait être appliquée qu'à la première de ces deux situations. En effet, si l'employeur réalisait un «profit»[11], cela déterminerait une valeur ajoutée, au sens de la réglementation sur la TVA, lors du transfert du bon de l'employeur à son salarié, valeur ajoutée dont découlerait une obligation de paiement de l'impôt.

44. En d'autres termes, en suivant l'interprétation proposée par Astra Zeneca et le gouvernement hellénique, il serait nécessaire de suggérer, aux fins de la TVA, un traitement différencié des bons d'achat remis au salarié selon que la valeur du bon comptabilisée sur la fiche de rémunération serait ou non identique à ce que l'employeur a payé pour acheter ledit bon. Dans le premier cas (identité du montant payé par l'employeur et du montant comptabilisé sur la fiche de rémunération) la remise des bons serait exclue du champ d'application de la TVA. Dans le second cas (montant payé en amont par l'employeur différent du montant comptabilisé sur la fiche de rémunération), en revanche, on se trouverait dans le champ d'application de la directive et l'employeur aurait l'obligation de comptabiliser la TVA. En l'espèce, la situation est celle du premier cas, dès lors que, ainsi que cela a été indiqué lors de l'audience, la société Astra Zeneca retient sur la fiche de rémunération de ses salariés le montant exact qu'elle a payé à l'intermédiaire. Il n'en demeure pas moins qu'une solution interprétative applicable dans le premier cas comme dans le second serait non seulement plus simple, mais également

11 — Cela aurait par exemple été le cas si l'employeur avait obtenu une réduction conséquente sur les bons et qu'il avait décidé de n'en reconnaître qu'une partie à son salarié (qui aurait en tout état de cause obtenu les bons à un prix inférieur à leur valeur nominale).

plus facile à appliquer qu'une solution imposant de faire la différence entre les deux situations.

45. En second lieu, nous observons que, d'un point de vue économique, la TVA finit en tout état de cause par peser sur le salarié, conformément du reste au système de la TVA, en vertu duquel l'impôt doit retomber sur le consommateur final. En effet, ainsi que la société Astra Zeneca l'a reconnu lors de l'audience, *dans la valeur du bon comptabilisée sur la fiche de rémunération du salarié est déjà comprise la TVA relative aux produits qui, avec le bon, pourront être achetés chez les détaillants*. En d'autres termes, le salarié paye, par le montant retenu sur sa fiche de rémunération, le prix des biens et/ou des services qu'il achètera au revendeur, ce prix incluant la TVA. Il s'agit du dernier paiement dans le cadre de la chaîne de la TVA et la TVA que le salarié supporte comprend évidemment tant celle qui est comprise à l'origine dans la première cession du bon par le revendeur à l'intermédiaire[12] que celle qui s'est accumulée lors des phases successives, en particulier celle relative au profit réalisé par l'intermédiaire. Lorsqu'il se rendra chez le revendeur pour utiliser le bon, le salarié/consommateur devra simplement remettre le bon, qui inclut la TVA, et il recevra en échange les biens ou les services souhaités.

12 — Cette partie de la TVA, ainsi que nous l'avons déjà vu aux points 9 et 10 des présentes conclusions, ne sera versée au Trésor par le revendeur, conformément au système en vigueur au Royaume-Uni, qu'au moment où le bon sera utilisé pour acheter des biens et/ou des services. Cette particularité du système, ainsi que l'a également observé la Commission lors de l'audience, ne produit toutefois des effets qu'en ce qui concerne *le moment* du paiement de l'impôt et non les autres aspects de ce dernier.

46. Il convient, à cet égard, de préciser que, malgré la complexité de la chaîne de la TVA en l'espèce, qui a donné lieu à un débat lors de l'audience, le paiement de l'impôt reste en tout état de cause unique. La TVA relative aux biens ou aux services achetés au revendeur est comprise dans le bon et lorsqu'il le reçoit, en échange de livraison de biens ou de prestation de services, le revendeur s'emploie à «fermer le cercle», en versant à l'administration fiscale la TVA encaissée lors de la cession du bon à l'intermédiaire, après avoir, le cas échéant, déduit ce que le revendeur lui-même avait payé à cet égard en amont.

47. Les observations effectuées au point 45 des présentes conclusions ont deux conséquences.

48. D'une part, le fait que la TVA comprise dans les bons pèse concrètement sur le salarié fait préférer, parmi les deux solutions interprétatives présentées ci-dessus, celle qui impose la facturation de cette TVA. Ainsi, on évite que cet impôt, qui est en tout état de cause supporté par le salarié, ne «s'évanouisse», en se transformant en une sorte de TVA occulte.

49. D'autre part, il est évident que le fait qu'Astra Zeneca doive comptabiliser la TVA

sur la remise des bons à ses salariés n'entraîne pas en soi de charge économique conséquente pour ladite société, dès lors que l'impôt retombe finalement, conformément aux principes généraux en vigueur en la matière, sur le consommateur final des produits, à savoir le salarié[13].

50. Nous estimons, par conséquent, que le paiement en bons d'achat d'une partie de la rémunération doit être considéré comme une opération soumise à la TVA.

51. Il convient à cet égard d'observer, en premier lieu, que les salariés d'Astra Zeneca peuvent choisir de ne recevoir aucune part de leur rémunération en bons d'achat et d'être au contraire intégralement payés en argent, selon un modèle plus traditionnel. Il est donc possible d'interpréter la remise des bons au salarié comme une opération effectuée en échange du paiement, par les salariés, d'une somme d'argent déterminée (la partie de la rémunération qu'ils percevraient en argent s'ils ne recevaient pas les bons).

52. Sont donc réunies en l'espèce toutes les conditions requises par la Cour dans sa jurisprudence pour affirmer l'existence d'une prestation effectuée à titre onéreux, notamment, il existe une contrepartie, exprimée en argent[14], constituée par la contrepartie réellement reçue pour le bien livré ou le service presté[15]. En outre, il existe sans nul doute, si l'on accepte — ce que nous faisons ici — l'idée que la remise des bons aux salariés constitue une prestation de services, un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue[16].

53. Par ailleurs, il convient de relever que la Cour a déjà admis, ne serait-ce que de manière implicite, la possibilité qu'une partie de la rémunération d'un salarié puisse être considérée comme une contrepartie versée (par le salarié) pour une opération à titre onéreux (effectuée par l'employeur en faveur du salarié)[17].

13 — Si Astra Zeneca comptabilise sur la fiche de rémunération le montant exact qu'elle a payé pour les bons, la comptabilisation de la TVA par cette société se limitera à constater la coïncidence exacte entre la TVA en amont et la TVA en aval, et elle ne devra rien payer à l'administration fiscale. Si la valeur retenue sur la fiche de rémunération est supérieure au montant effectivement payé à l'intermédiaire, la TVA que devra verser Astra Zeneca, par ailleurs en la faisant tout de même supporter par le salarié, sera seulement celle sur la différence de valeur.

14 — 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), et du 24 octobre 1996, Argos Distributors (C-288/94, Rec. p. I-5311, point 17).

15 — Voir, outre les arrêts cités à la note en bas de page précédente, arrêts du 27 mars 1990, Boots Company (C-126/88, Rec. p. I-1235, point 19), et du 5 mai 1994, Glawe (C-38/93, Rec. p. I-1679, point 8).

16 — Voir arrêts du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Rec. p. 1443, point 12), et du 16 octobre 1997, Fillibeck (C-258/95, Rec. p. I-5577, point 12).

17 — Voir arrêt Fillibeck (précité à la note 16, point 16). Dans cet arrêt, la Cour a estimé qu'il n'y avait pas de contrepartie payée par les salariés à l'employeur en échange d'une prestation de transport fournie par l'employeur à ses salariés, et ce dès lors que la rémunération restait la même que les salariés utilisent ou non le transport qui leur était fourni par leur employeur. On peut en déduire, a contrario, que, en général, une fraction de la rémunération peut être considérée comme une contrepartie pour une opération soumise à la TVA. Ce à la condition, comme c'est le cas en l'espèce, que la fraction de la rémunération qui constitue la contrepartie soit clairement identifiable.

54. Nous observons enfin que, pour suivre la position d'Astra Zeneca qui considère le paiement des salariés au moyen de bons d'achat comme une forme de rémunération qui n'est pas soumise à la TVA, il est nécessaire, en pratique, d'assimiler les bons à de l'argent et de les considérer comme une simple «alternative» à l'argent liquide. Nous estimons cependant que cette assimilation ne saurait être soutenue. D'une part, à la différence de l'argent, les bons d'achat ne sont en effet pas utilisables n'importe où, mais seulement auprès des revendeurs qui les ont émis. D'autre part, on ne saurait oublier que, en général, les bons sont justement remis en échange de sommes d'argent et qu'ils peuvent, comme c'est le cas ici lors du transfert du revendeur à Astra Zeneca, en passant par un intermédiaire, produire une valeur ajoutée et (par conséquent) des recettes de TVA, ce qui ne se produit au contraire pas dans le cas de l'argent liquide.

55. Pour toutes les raisons qui précèdent, nous estimons, par conséquent, qu'il est préférable de considérer le paiement d'une partie de la rémunération au moyen de bons d'achat comme une opération à titre onéreux, dans le cadre de laquelle l'employeur doit comptabiliser la TVA.

56. Nous suggérons, par conséquent, à la Cour de répondre à la première question en déclarant que le paiement d'un salaire ou d'une partie de celui-ci au moyen de bons d'achat, selon les modalités prévues dans l'affaire au principal, constitue une opération soumise à la TVA en vertu de la sixième directive.

VI — Sur la deuxième question préjudicielle

57. Par sa deuxième question, le juge de renvoi demande à la Cour de préciser si, en cas de réponse négative à la première question, le paiement d'une partie de la rémunération en bons d'achat peut être considéré comme une activité relevant de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive. Cette disposition, comme chacun sait, assimile à des prestations de service à titre onéreux, soumises donc à l'obligation de paiement de la TVA, certaines activités effectuées sans contrepartie. Parmi celles-ci se trouvent notamment les «prestations de services à titre gratuit effectuées par l'assujetti […] pour [les besoins] de son personnel».

58. Dès lors que nous souhaitons répondre par l'affirmative à la première question, il n'est pas nécessaire de résoudre la deuxième. Les considérations qui suivent sont donc par conséquent présentées à titre subsidiaire, au cas où la Cour ne suive pas la solution que nous proposons en réponse à la première question.

59. Le législateur auteur de la directive a imposé le paiement de la TVA pour certaines activités effectuées sans contrepartie, au bénéfice du sujet qui les effectue ou de ses salariés, pour une raison évidente. Il s'agit d'empêcher l'assujetti, qui peut en général déduire la TVA payée en amont sur l'achat de biens ou de services destinés à son entreprise, d'échapper au paiement de la TVA lorsqu'il prélève des biens du patrimoine de son entreprise ou preste des services à des fins privées. On évite ainsi que cet assujetti puisse bénéficier d'avantages indus par rapport au consommateur ordinaire qui achète le bien ou le service en payant la TVA[18].

60. Également en ce qui concerne la deuxième question, seuls le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission, d'ailleurs à titre subsidiaire et avec une certaine réticence, suggèrent la possibilité d'une réponse affirmative. Leur raisonnement peut être résumé comme suit, à savoir qu'en cas de réponse négative à la première question, il convient alors d'estimer que la remise des bons d'achat de l'employeur au salarié a été effectuée à titre gratuit. Par conséquent, la règle contenue à l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive est applicable.

61. Il nous semble toutefois que, y compris en cas de réponse négative à la première question, l'application de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive ne serait pas automatique.

62. Il convient en effet d'observer que la règle que nous venons de citer est applicable lorsque deux conditions séparées sont remplies, à savoir, en premier lieu, la finalité privée, ou en tout état de cause étrangère aux besoins de l'entreprise, de l'utilisation du service — ou du bien, si l'on veut tenir compte également de la situation visée à l'article 6, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive — et, en second lieu, la nature gratuite de l'opération.

63. En ce qui concerne tout d'abord cette seconde condition, même une éventuelle réponse négative à la première question n'implique pas qu'elle soit remplie. Le fait que l'on estime, éventuellement, que la remise des bons ne constitue pas une opération soumise à la TVA ne signifie pas nécessairement qu'elle ait été effectuée à titre gratuit. Notamment, ainsi que nous l'avons déjà vu, bien que nous ne penchions pas pour cette solution, il est possible de considérer que la remise des bons constitue seulement une modalité de paiement de la rémunération, qui échappe en tant que telle à l'application de la réglementation sur la TVA. Toutefois, il n'en découle pas que l'opération est effectuée à titre gratuit.

64. En particulier, il nous semble en effet tout à fait évident, sans préjudice de la qualification juridique que l'on souhaite donner

18 — Arrêts du 26 septembre 1996, Enkler (C-230/94, Rec. p. I-4517, point 33); du 17 mai 2001, Fischer et Brandenstein (C-322/99 et C-323/99, Rec. p. I-4049, point 56), ainsi que du 11 décembre 2008, Danfoss et AstraZeneca (C-371/07, Rec. p. I-9549, point 46).

à la remise des bons, que ceux-ci ne sont pas «offerts» aux salariés, mais qu'ils constituent la contrepartie, clairement définie, d'une prestation de travail effectué par ces derniers.

65. Par conséquent, bien que la dernière utilisation des bons ne puisse être reliée à une activité de l'entreprise, dès lors qu'ils sont sans nul doute destinés à satisfaire des besoins privés du personnel[19], la condition de la gratuité de l'opération fait quand même défaut[20].

66. Nous proposons donc de répondre à la deuxième question préjudicielle, le cas échéant, en déclarant que le paiement d'un salaire ou d'une partie de celui-ci au moyen de bons d'achat ne constitue pas une activité effectuée à titre gratuit assimilée, en vertu de l'article 6, paragraphe 2, de la sixième directive, à une prestation de services à titre onéreux.

19 — Il n'existe en effet aucun lien entre les achats pouvant être effectués avec les bons par les salariés et l'exercice de l'activité de l'entreprise par l'employeur. En outre, dans ce cadre, la jurisprudence de la Cour tend à considérer de manière restrictive les situations dans lesquelles il existe un lien avec l'activité de l'entreprise. Voir, par exemple, arrêts Fillibeck (précité à la note 16, points 26 à 29), ainsi que Danfoss (précité à la note 18, points 57 et 58).

20 — Il convient de préciser brièvement que, conformément à la jurisprudence, il doit s'agir d'une gratuité effective, à savoir que la présence éventuelle d'une contrepartie réduite ou inférieure au prix de revient ne saurait être assimilée à la gratuité. Voir arrêt du 20 janvier 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Rec. p. I-743, points 22 à 24).

VII — Sur la troisième question préjudicielle

67. La troisième question est formulée par le juge de renvoi à titre encore plus subsidiaire. Par cette dernière, il est demandé à la Cour de préciser, en cas de réponse négative aux deux premières questions, si Astra Zeneca est susceptible de déduire la TVA payée en amont, en considérant l'achat des bons par Astra Zeneca auprès de l'intermédiaire comme faisant partie des frais généraux de l'entreprise.

68. Dans ce cas également, en vertu de la réponse que nous proposons de donner à la première question, les observations qui suivent sont présentées à titre subsidiaire, pour le cas où la réponse choisie par la Cour pour la première question serait différente de la nôtre.

69. Selon Astra Zeneca, ainsi que nous l'avons déjà vu, la réponse aux deux premières questions devrait être négative et le paiement d'une partie de la rémunération en bons d'achat devrait échapper à l'application des dispositions en matière de TVA. Ladite société considère toutefois l'achat de bons comme une dépense constituant des frais généraux de l'entreprise. Par conséquent, la TVA payée en amont pourrait être prise en compte et déduite, dans le cadre du calcul complet de la TVA à verser à l'administration fiscale du Royaume-Uni.

70. L'avantage de cette position pour Astra Zeneca est évident. Alors qu'en effet, une éventuelle obligation de facturer la TVA au moment de la remise des bons aux salariés entraînerait une annulation réciproque de la TVA en amont et de la TVA en aval[21], considérer la fourniture des bons aux salariés comme une opération exonérée et imputer la TVA en amont aux dépenses constituant des frais généraux de l'entreprise permettrait à la société en question d'obtenir un avantage fiscal.

71. Nous estimons cependant que la position d'Astra Zeneca ne saurait être suivie, pas même si l'on devait estimer que le paiement d'une partie de la rémunération en bons d'achat constituait une opération non comprise dans le champ d'application de la TVA.

72. Il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit à déduction de la TVA en amont fait partie intégrante du mécanisme de cet impôt et ne peut en principe être limité[22]. Le mécanisme des déductions vise à garantir la neutralité de l'impôt pour toutes les activités économiques, en exonérant l'entrepreneur de la TVA due ou payée dans le cadre de toutes ses activités économiques[23].

73. Il est vrai que la Cour a admis la possibilité de déduire la TVA payée en amont par l'entrepreneur pour l'achat de biens et/ou de services destinés à l'exercice d'activités exonérées de TVA ou étrangères au champ d'application de cet impôt. Ce notamment à condition que: i) l'entrepreneur exerce des activités économiques soumises à la TVA; ii) les coûts supportés pour effectuer les opérations exonérées soient des éléments constitutifs du prix final des produits, et iii) il existe un lien immédiat et direct entre les opérations sur lesquelles la TVA a été payée et l'activité économique de l'assujetti[24].

74. Cette jurisprudence de la Cour part toutefois de la présomption que, concrètement, le fait de ne pas reconnaître la déduction de la TVA payée en amont finirait par violer le principe de la neutralité de la TVA et par imposer le paiement d'une partie de cette dernière à l'entrepreneur à la place du consommateur final[25].

21 — Sauf, ainsi que nous l'avons déjà vu, s'il existe une différence entre le montant payé en amont à l'intermédiaire et le montant retenu en aval sur la fiche de rémunération du salarié. Voir, à cet égard, note en bas de page 13.

22 — Voir, par exemple, arrêts du 6 juillet 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883, point 18), ainsi que du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 43).

23 — Voir arrêts du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655, point 19), ainsi que du 22 février 2001, Abbey National (C-408/98, Rec. p. I-1361, point 24 et jurisprudence citée).

24 — Voir arrêt du 26 mai 2005, Kretztechnik (C-465/03, Rec. p. I-4357, points 36 et 37). Voir, en outre, arrêt du 29 octobre 2009, SKF (C-29/08, Rec. p. I-10413, points 58 à 68), ainsi que points 59 à 62 de nos conclusions dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt.

25 — Voir arrêt SKF (précité à la note 24, points 66 et 67 ainsi que jurisprudence citée).

75. En l'espèce, toutefois, nous ne nous trouvons pas dans une situation de ce type.

76. Ainsi que nous l'avons déjà observé plus haut[26], la société Astra Zeneca retient sur la fiche de rémunération du salarié le prix qu'elle a payé pour le bon, *TVA comprise*. Le salarié paye finalement, par son travail, la TVA sur les biens qu'il achètera avec le bon. Cet impôt ne reste pas à la charge d'Astra Zeneca. Il n'y a, par conséquent, aucune raison de lui reconnaître un droit à déduire une TVA qu'elle ne doit finalement pas supporter.

77. Le bon en effet, loin de constituer un élément dont le prix d'achat pèse sur les frais généraux de l'entreprise, est au contraire transféré directement, avec la TVA qu'il comprend, par l'employeur au salarié, qui en «paye» la contre-valeur par une réduction correspondante de la part en argent de sa rémunération. Dans les cas dans lesquels la Cour a admis le droit à déduction de la TVA payée en amont pour l'achat de biens ou de services utilisés pour des opérations exonérées, cette TVA concernait au contraire des activités (typiquement le conseil) pour lesquelles l'impôt était finalement, sans le moindre doute, supporté par l'entreprise[27].

78. Il convient également de rappeler que le droit à déduction de la TVA relative à des biens ou à des services utilisés pour des opérations exonérées n'est prévu qu'à titre exceptionnel[28].

79. Nous proposons, par conséquent, à la Cour de répondre à la troisième question, le cas échéant, en déclarant que l'employeur qui paye une partie de la rémunération de ses salariés en bons d'achat, selon les modalités prévues dans l'affaire au principal, ne peut pas déduire la TVA payée en amont sur ces bons en imputant l'achat de ces derniers aux frais généraux de l'entreprise.

26 — Voir point 45 des présentes conclusions.

27 — Voir, par exemple, arrêts Abbey National (précité à la note 23); Kretztechnik (précité à la note 24), et SKF (précité à la note 24).

28 — Arrêt du 6 avril 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983, point 23).

VIII — Conclusion

80. Sur la base des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre aux trois questions préjudicielles posées par le VAT and Duties Tribunal, Manchester, en déclarant que:

«le paiement d'un salaire ou d'une partie de ce dernier au moyen de bons d'achat, selon les modalités prévues dans l'affaire au principal, constitue une opération soumise à la taxe sur la valeur ajoutée en vertu 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, et en vertu de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.»