Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

20 janvier 2021 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 2, paragraphe 1, sous c) – Prestations de services à titre onéreux – Article 26, paragraphe 1 – Opérations assimilées à des prestations de services à titre onéreux – Article 56, paragraphe 2 – Détermination du lieu de rattachement fiscal – Location de moyens de transport – Mise à disposition de voitures à des employés »

Dans l'affaire C-288/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht des Saarlandes (tribunal des finances du Land de Sarre, Allemagne), par décision du 18 mars 2019, parvenue à la Cour le 9 avril 2019, dans la procédure

QM

contre

Finanzamt Saarbrücken,

LA COUR (première chambre),

composée de M. J.-C. Bonichot (rapporteur), président de chambre, M. L. Bay Larsen, M^me^ C. Toader, MM. M. Safjan, et N. Jääskinen, juges,

avocat général : M. M. Szpunar,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour QM, par M. G. Hagemeister ainsi que par M^mes^ A. Pogodda-Grünwald et F. Schöter, Steuerberater, assistés de M^es^ F.-J. Müller et F. von Itter, Rechtsanwälte,

– pour le gouvernement allemand, par M. J. Möller et M^me^ S. Eisenberg, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par M. R. Pethke et M^me^ N. Gossement, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 17 septembre 2020,

rend le présent

* Langue de procédure : l'allemand.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 56, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (ci-après la « directive 2006/112 »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant QM, une société, au Finanzamt Saarbrücken (administration fiscale de Sarrebruck, Allemagne), au sujet de la décision de ce dernier de soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) la mise à disposition de voitures par cette société à deux de ses employés travaillant au Luxembourg et résidant en Allemagne.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La sixième directive

3 Aux termes de l'article 13, B, 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 1977, L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO 1995, L 102, p. 18) (ci-après la « sixième directive »), les États membres exonèrent de la TVA « l'affermage et la location de biens immeubles ».

4 L'article 6, paragraphe 2, premier alinéa, de la sixième directive prévoit :

« 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 [TVA] ;

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. »

La directive 2006/112

5 L'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112 dispose :

« 1. Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ».

6 Selon l'article 14, paragraphe 1, de cette directive, est considéré comme constituant une « livraison de biens » le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

7 Aux termes de l'article 24, paragraphe 1, de cette directive, est considérée comme étant une « prestation de services » « toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens ».

8 L'article 26, paragraphe 1, de ladite directive définit les opérations assimilées à des prestations de services à titre onéreux dans les termes suivants :

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

b) la prestation de services à titre gratuit effectuée par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise. »

9 L'article 56 de cette directive énonce :

« 1. Le lieu des prestations de location de courte durée d'un moyen de transport est l'endroit où le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur.

2. Le lieu des prestations de services de location, autre que la location de courte durée, d'un moyen de transport fournies à une personne non assujettie est l'endroit où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle.

[...]

3. Aux fins des paragraphes 1 et 2, on entend par "courte durée" la possession ou l'utilisation continue du moyen de transport pendant une période ne dépassant pas trente jours, et, dans le cas d'un moyen de transport maritime, pendant une période ne dépassant pas quatre-vingt-dix jours. »

Le règlement d'exécution

10 Aux termes de l'article 38 du règlement d'exécution (UE) nº 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112 (JO 2001, L 77, p. 1, ci-après le « règlement d'exécution ») :

« 1. Les "moyens de transport" visés à l'article 56 et à l'article 59, premier alinéa, point g), de la [directive 2006/112] incluent les véhicules [...].

2. Sont notamment des moyens de transport visés au paragraphe 1, les véhicules suivants :

a) les véhicules terrestres tels qu'automobiles [...]

[...] »

Le droit allemand

11 L'article 1er, paragraphe 1, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), telle que modifiée par la Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (loi de transposition de la directive sur l'assistance mutuelle et de modification de dispositions fiscales), du 26 juin 2013 (BGBl. I 2013, p. 1809) (ci-après l'« UStG »), prévoit que les livraisons et les autres prestations qu'un entrepreneur, dans le cadre de son entreprise, effectue à titre onéreux sur le territoire national sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires.

12 L'article 3, paragraphe 9a, de l'UStG assimile aux autres prestations à titre onéreux :

« 1. l'utilisation par un entrepreneur d'un bien affecté à l'entreprise, ayant ouvert droit à une déduction totale ou partielle de la taxe payée en amont, pour des fins étrangères à l'entreprise ou pour les besoins privés de son personnel, pour autant qu'il ne s'agisse pas de petites prestations en nature ; [...]

2. la fourniture à titre gratuit par l'entrepreneur d'une autre prestation pour des fins étrangères à l'entreprise ou pour les besoins privés de son personnel, pour autant qu'il ne s'agisse pas de petites prestations en nature. »

13 L'article 3a de l'UStG régit la détermination du lieu des autres prestations en indiquant :

« (1) Sous réserve des paragraphes 2 à 8 et des articles 3b, 3e et 3f, une autre prestation est exécutée au lieu où l'entrepreneur exploite son entreprise. [...]

(2) Sous réserve des paragraphes 3 à 8 et des articles 3b, 3e et 3f, une autre prestation qui est exécutée au profit d'un entrepreneur pour les besoins de son entreprise est exécutée au lieu où son bénéficiaire exploite son entreprise. [Si ladite] prestation est exécutée au profit d'un établissement d'un entrepreneur, c'est en revanche le lieu de l'établissement qui est déterminant. Les phrases 1 et 2 s'appliquent mutatis mutandis en cas d'autre prestation effectuée au profit d'une personne morale exerçant exclusivement des activités non entrepreneuriales à qui un numéro d'identification aux fins de la taxe sur le chiffre d'affaires a été attribué et en cas d'autre prestation au profit d'une personne morale exerçant des activités tant économique que non économique ; cela ne s'applique pas aux autres prestations qui sont exclusivement destinées aux besoins privés du personnel ou d'un associé.

(3) Par dérogation aux paragraphes 1 et 2 [avec effet au 30 juin 2013] :

[...]

2. La location de courte durée d'un moyen de transport est exécutée au lieu où ce moyen de transport est effectivement mis à la disposition du bénéficiaire. Est réputée de courte durée au sens de la première phrase une location portant sur une période ininterrompue

a) ne dépassant pas 90 jours en ce qui concerne les moyens de transport maritime,

b) ne dépassant pas 30 jours en ce qui concerne les autres moyens de transport.

La location d'un moyen de transport ne pouvant être considérée comme de courte durée au sens de la deuxième phrase, effectuée au bénéfice d'un preneur qui n'est ni un entrepreneur pour l'entreprise duquel la prestation est acquise ni une personne morale exerçant une activité non économique à laquelle a été attribuée un numéro d'identification aux fins de la taxe sur le chiffres d'affaires, est exécutée au lieu où le bénéficiaire a son domicile ou son siège. […] »

14 Aux termes de l'article 3f de l'UStG, les « livraisons », au sens de l'article 3, paragraphe 1b, et les « autres prestations », au sens de l'article 3, paragraphe 9a, sont exécutées au lieu où l'entrepreneur exploite son entreprise.

Le litige au principal et la question préjudicielle

15 QM, société de gestion d'un fonds de placement établie à Luxembourg, a mis deux véhicules à la disposition de deux de ses collaborateurs, qui exercent leur activité au Luxembourg et qui ont leur domicile en Allemagne. Ces véhicules sont utilisés à des fins professionnelles et privées.

16 Au cours des années 2013 et 2014, cette mise à disposition a été effectuée, pour l'un de ces collaborateurs, à titre gratuit, alors que QM a effectué, en contrepartie, un prélèvement d'un montant annuel de 5 688 euros sur le salaire de l'autre collaborateur.

17 QM est inscrite à la procédure simplifiée d'imposition au Luxembourg. Dans cet État membre, la mise à disposition des deux véhicules n'a pas été soumise à la TVA et n'a pas ouvert droit non plus à la déduction de la TVA payée en amont afférente à ces deux véhicules.

18 Au cours du mois de novembre 2014, QM s'est enregistrée en Allemagne aux fins de la TVA. Au cours de l'année 2015, elle a déclaré au titre de la TVA, pour ce qui concerne la mise à disposition de ces véhicules, d'autres prestations imposables à hauteur de 7 904 euros au titre de l'année 2013 et de 20 767 euros au titre de l'année 2014.

19 Ces déclarations ont été acceptées par l'administration fiscale de Sarrebruck, mais, le 30 juillet 2015, QM a présenté une réclamation contre les avis d'imposition relatifs à ces déclarations.

20 Cette réclamation a été rejetée par l'administration fiscale de Sarrebruck, le 2 mai 2016.

21 Le 2 juin 2016, QM a exercé un recours contre cette décision devant le Finanzgericht des Saarlandes (tribunal des finances du Land de Sarre, Allemagne), dans lequel elle fait valoir que les conditions d'une imposition à la TVA de la mise à disposition des véhicules n'étaient pas remplies. D'une part, il ne s'agirait pas de prestations à titre onéreux et, tout au plus, la mise à disposition d'un véhicule à l'un des deux collaborateurs concernés qui a été assortie d'une participation financière pourrait-elle être regardée comme constituant une prestation à titre partiellement onéreux. D'autre part, il ne s'agirait pas non plus de locations de moyens de transport, au sens de l'article 56, paragraphe 2, de la directive 2006/112.

22 Dans ces conditions, le Finanzgericht des Saarlandes (tribunal des finances du Land de Sarre) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 56, paragraphe 2, de la [directive 2006/112] doit-il être interprété en ce sens qu'il faut aussi entendre par "location [...] d'un moyen de transport [...] à une personne non assujettie" le prêt d'un véhicule affecté à l'entreprise d'un assujetti (véhicule de société) à son personnel lorsque celui-ci ne fournit pas pour cela une contrepartie ne consistant pas (en partie) en sa prestation de travail, c'est-à-dire que le personnel n'effectue aucun paiement, qu'il ne consacre aucune partie de sa rémunération en espèces à cela et qu'il ne choisit pas non plus entre différents avantages offerts par l'assujetti conformément à un accord entre les parties en vertu duquel le droit d'utiliser le véhicule de société implique la renonciation à d'autres avantages ? »

Sur la question préjudicielle

23 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 56, paragraphe 2, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que relève de son champ d'application la mise à disposition, par un assujetti à son employé, d'un véhicule affecté à l'entreprise lorsque cet employé n'effectue pas de paiement ni ne consacre une partie de sa rémunération en contrepartie et que le droit d'utiliser ce véhicule n'implique pas sa renonciation à d'autres avantages.

24 Il importe de relever que l'application de l'article 56, paragraphe 2, de la directive 2006/112, qui détermine le lieu d'imposition à la TVA d'un service de location de moyen de transport suppose que l'opération examinée soit soumise à la TVA.

25 À cet égard, il convient de rappeler que l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112 définit la livraison de biens comme « le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ».

26 Dès lors qu'une telle condition fait a priori défaut dans l'affaire au principal, les mises à disposition des véhicules en cause doivent être considérées non pas comme des « livraisons de bien », au sens de l'article 14, paragraphe 1, de la directive 2006/112, mais comme des « prestations de services », au sens de l'article 24, paragraphe 1, de celle-ci, qui prévoit que toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien, au sens dudit article 14 est considérée comme une prestation de services (voir, en ce sens, arrêt du 29 juillet 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, point 26).

27 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, sont soumises à la TVA les prestations de services effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel.

28 En l'occurrence, il n'est pas contesté que QM a la qualité d'assujetti et qu'elle a agi en tant que tel en mettant des véhicules à la disposition de ses employés.

29 Cependant, il résulte d'une jurisprudence constante qu'une prestation de services n'est effectuée « à titre onéreux », au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, et n'est dès lors taxable, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire. Tel est le cas s'il existe un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue (voir, en ce sens, arrêt du 11 mars 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, point 21 et jurisprudence citée).

30 Un tel lien direct peut se concrétiser, dans les relations entre un employeur et son employé, par une partie de la rémunération en espèces à laquelle ce dernier doit renoncer en contrepartie d'une prestation octroyée par le premier (voir, en ce sens, arrêts du 16 octobre 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, points 14 et 15, ainsi que du 29 juillet 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, point 29).

31 En l'occurrence, la juridiction de renvoi se réfère dans sa question préjudicielle à un prêt de véhicule pour lequel le collaborateur n'effectue aucun paiement ni ne consacre une partie de sa rémunération en espèces et n'a pas choisi non plus entre différents avantages offerts par l'assujetti conformément à un accord entre les parties en vertu duquel le droit d'utiliser le véhicule de société impliquerait la renonciation à d'autres avantages.

32 Ainsi, sous réserve des vérifications factuelles qui incombent à la juridiction de renvoi, une telle prestation ne saurait, dès lors, être qualifiée de prestation de services à titre onéreux, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112.

33 Quant au point de savoir si cette opération devrait être assimilée à une prestation de services à titre onéreux en vertu de l'article 26, paragraphe 1, de cette directive, il convient de rappeler que cet article assimile une opération à une prestation de services à titre onéreux dans deux cas de figure. Le premier cas, visé à ce paragraphe 1, sous a), concerne l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la

TVA payée en amont ; le second, visé audit paragraphe 1, sous b), concerne la prestation de services effectuée à titre gratuit par l'assujetti pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise.

34 Ainsi que l'a indiqué M. l'avocat général au point 35 de ses conclusions, une prestation de services consistant dans 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, qui ne peut pas être assimilée à une prestation à titre onéreux, sur le fondement de l'article 26, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112, au motif que le bien en question n'a pas ouvert droit à la déduction de la TVA payée en amont, contrairement à ce qui est exigé par cette disposition, ne saurait, à titre subsidiaire, être assimilée à une telle prestation sur le fondement de l'article 26, paragraphe 1, sous b), de cette directive, sauf à remettre en cause l'effet utile de cette condition relative à la déduction en amont prévue par la première de ces deux dispositions.

35 En l'occurrence, il ressort du dossier transmis à la Cour que QM était soumise au régime d'imposition simplifiée au Luxembourg dans le cadre duquel elle ne pouvait pas faire valoir, au titre des années en cause au principal, la déduction de la taxe payée en amont afférente au véhicule mis à la disposition d'un collaborateur sans contrepartie.

36 Il ne ressort cependant pas explicitement dudit dossier si un tel droit à déduction n'aurait pas pu être ouvert en Allemagne.

37 Pour autant, même si la juridiction de renvoi devait estimer que cette condition était remplie en Allemagne et qu'il en allait de même des autres conditions d'application de l'article 26, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112, l'assimilation de la mise à disposition du véhicule en cause au principal à une prestation de services à titre onéreux qui en résulterait ne saurait en tout état de cause relever de l'article 56, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2006/112.

38 En effet, une opération assimilée à une prestation de services à titre onéreux en vertu de l'article 26, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112, ne peut pas constituer une « location d'un moyen de transport », au sens de l'article 56, paragraphe 2, premier alinéa, de celle-ci.

39 En l'absence de définition dans la directive 2006/112 ou de renvoi au droit des États membres, la notion de « location d'un moyen de transport » au sens de l'article 56, paragraphe 2, premier alinéa, de celle-ci constitue une notion autonome du droit de l'Union qu'il y a lieu d'interpréter de manière uniforme sur le territoire de l'Union, indépendamment des qualifications utilisées dans les États membres (voir, par analogie, arrêt du 9 juillet 2020, AJPF Caraş-Severin et DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, point 30).

40 Selon une jurisprudence constante de la Cour, une « location d'un bien immeuble », au sens de l'article 13, B, sous b), de la sixième directive, suppose que plusieurs conditions soient remplies, à savoir que le propriétaire d'un immeuble cède au locataire, contre un loyer et pour une durée convenue, le droit d'occuper son bien et d'exclure toute autre personne du bénéfice d'un tel droit (voir, en ce sens, arrêts du 4 octobre 2001, « Goed Wonen », C-326/99, EU:C:2001:506, point 55, et du 18 juillet 2013, Medicom et Maison Patrice Alard, C-210/11 et C-211/11, EU:C:2013:479, point 26 ainsi que jurisprudence citée).

41 Ces conditions s'appliquent, mutatis mutandis, pour déterminer ce qui constitue une « location d'un moyen de transport », au sens de l'article 56, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2006/112.

42 Il en résulte qu'une telle qualification suppose que le propriétaire du moyen de transport cède au locataire, contre un loyer et pour une durée convenue, le droit d'utiliser celui-ci et d'en exclure d'autres personnes.

43 S'agissant de la condition relative au loyer, il importe de préciser que l'absence de paiement d'un loyer ne saurait être compensée par la circonstance que, au titre de l'impôt sur le revenu, l'utilisation privative du bien affecté à l'entreprise en cause soit considérée comme constituant un avantage en nature quantifiable et donc, en quelque sorte, comme une fraction de la rémunération à laquelle le bénéficiaire aurait renoncé en contrepartie de la mise à disposition du bien en question (voir, en ce sens, arrêt du 18 juillet 2013, Medicom et Maison Patrice Alard, C-210/11 et C-211/11, EU:C:2013:479, point 28).

44 Il résulte en effet de la jurisprudence que la notion de loyer aux fins de l'application de l'article 56, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2006/112, ne saurait être interprétée par analogie, en y assimilant un avantage en nature, et qu'elle suppose l'existence d'un loyer payable en espèces (voir, en ce sens, arrêt du 18 juillet 2013, Medicom et Maison Patrice Alard, C-210/11 et C-211/11, EU:C:2013:479, points 29 et 34).

45 Une telle condition ne saurait être remplie dans le cas d'une utilisation à titre gratuit d'un bien affecté à l'entreprise, qui serait assimilée à une prestation de services à titre onéreux en vertu de l'article 26, paragraphe 1, sous a), de la directive 2006/112.

46 Une telle opération ne relève pas, dès lors, de l'article 56, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2006/112.

47 Il convient, toutefois, d'ajouter qu'il ressort explicitement de la décision de renvoi que l'affaire au principal porte également sur la mise à disposition d'un véhicule par QM à l'un de ses collaborateurs, en contrepartie de laquelle ce dernier a versé, au cours des années en cause au principal, près de 5 700 euros par an, déduits de sa rémunération.

48 Bien que cette prestation n'ait pas été explicitement évoquée par la juridiction de renvoi dans la question posée, la Cour estime nécessaire d'apporter des indications supplémentaires à son égard.

49 Dans un tel cas de figure, il peut, en effet, s'agir d'une prestation de services à titre onéreux, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112, susceptible, dès lors, de relever de l'article 56, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2006/112, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, compte tenu des éléments de preuve dont elle dispose.

50 À cet égard, il ressort du dossier soumis à la Cour que ce véhicule a été mis à la disposition d'une personne non assujettie par un assujetti agissant en tant que tel et qu'il s'agit d'un « moyen de transport », au sens de l'article 38 du règlement d'exécution. Il n'apparaît pas contesté non plus qu'il s'agit d'une mise à disposition d'une durée supérieure à 30 jours et qu'elle ne constitue donc pas un prêt de « courte durée », au sens de l'article 56, paragraphe 3, de la directive 2006/112, qui serait dès lors exclu du champ d'application de l'article 56, paragraphe 2, premier alinéa, de celle-ci.

51 En outre, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général, au point 48 de ses conclusions, la circonstance que QM ne soit pas, en droit national, le propriétaire du véhicule d'un point de vue juridique et qu'elle ait pu le donner en location à un autre titre, et notamment parce qu'elle peut en disposer en vertu d'un contrat de leasing, ne saurait s'opposer à ce qu'une telle mise à disposition soit considérée comme constituant une prestation de services de location de ce véhicule visée à l'article 56, paragraphe 2, de la directive 2006/112.

52 De même, la double circonstance que la mise à disposition du véhicule n'aurait pas fait l'objet d'un contrat distinct du contrat de travail et que la durée de location ne soit pas précisément délimitée dans le temps, mais dépendrait de l'existence de la relation de travail entre QM et son collaborateur, ne ferait pas non plus obstacle à une telle qualification, sous réserve que cette durée soit, cependant, supérieure à trente jours.

53 En revanche, il incombe à la juridiction saisie de vérifier l'existence d'un « véritable accord » entre ces personnes sur la durée de jouissance et sur le droit d'utiliser le bien et d'en exclure d'autres personnes, comme cela a été jugé en matière de logement (voir, par analogie, arrêts du 8 mai 2003, Seeling, C-269/00, EU:C:2003:254, point 51, et du 29 mars 2012, BLM, C-436/10, EU:C:2012:185, point 29).

54 En outre, si la condition relative au droit pour le locataire de pouvoir utiliser le véhicule et d'en exclure d'autres personnes n'exige pas que l'assujetti soit dans l'impossibilité d'imposer l'utilisation du véhicule à des fins professionnelles, elle suppose néanmoins, ainsi que l'a indiqué M. l'avocat général, au point 63 de ses conclusions, que ce véhicule demeure en permanence à la disposition du collaborateur, y compris pour ses besoins privés.

55 Cette interprétation est confortée par la logique qui sous-tend les dispositions de la directive 2006/112 concernant le lieu des prestations de services, selon laquelle l'imposition s'effectue dans la mesure du possible à l'endroit où les biens et les services sont consommés (voir, en ce sens, arrêt du 13 mars 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, point 29), lequel correspond, en vertu de l'article 56, paragraphe 2, premier alinéa, de cette directive, à l'endroit où la personne non assujettie à qui est loué le véhicule est établie, a son domicile ou a sa résidence habituelle.

56 Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que l'article 56, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens que ne relève pas de son champ d'application la mise à disposition, par un assujetti à son employé, d'un véhicule affecté à l'entreprise, si cette opération ne constitue pas une prestation de services à titre onéreux, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de cette directive. En revanche, ledit article 56, paragraphe 2, premier alinéa, s'applique à une telle opération s'il s'agit d'une prestation de services à titre onéreux, au sens dudit article 2, paragraphe 1, sous c), et que cet employé dispose, en permanence, du droit d'utiliser ce véhicule à des fins privées et d'en exclure d'autres personnes, en contrepartie d'un loyer et pour une durée convenue supérieure à trente jours.

Sur les dépens

57 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit :

L'article 56, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, doit être interprété en ce sens que ne relève pas de son champ d'application la mise à disposition, par un assujetti à son employé, d'un véhicule affecté à l'entreprise, si cette opération ne constitue pas une prestation de services à titre onéreux, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de cette directive. En revanche, ledit article 56, paragraphe 2, premier alinéa, s'applique à une telle opération s'il s'agit d'une prestation de services à titre onéreux, au sens dudit article 2, paragraphe 1, sous c), et que cet employé dispose, en permanence, du droit d'utiliser ce véhicule à des fins privées et d'en exclure d'autres personnes, en contrepartie d'un loyer et pour une durée convenue supérieure à trente jours.

Signatures