Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

2 octobre 2014*

«Renvoi préjudiciel — Sixième directive TVA — Article 8, paragraphe 1, sous a) — Détermination du lieu d'une livraison de biens — Fournisseur établi dans un État membre autre que celui dans lequel est établi l'acquéreur — Transformation du bien dans l'État membre où est établi l'acquéreur»

Dans l'affaire C-446/13,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Conseil d'État (France), par décision du 25 juillet 2013, parvenue à la Cour le 7 août 2013, dans la procédure

Fonderie 2A

contre

Ministre de l'Économie et des Finances,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M[me] R. Silva de Lapuerta, président de chambre, M. K. Lenaerts (rapporteur), vice-président de la Cour, MM. J. L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot et A. Arabadjiev, juges,

avocat général: M[me] J. Kokott,

greffier: M. V. Tourrès, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 7 mai 2014,

considérant les observations présentées:

— pour Fonderie 2A, par M[e] D. Le Prado, avocat,

— pour le gouvernement français, par MM. D. Colas et J.-S. Pilczer, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement hellénique, par M. I. Bakopoulos et M[me] M. Skorila, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par M[mes] L. Lozano Palacios et C. Soulay, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 3 juillet 2014,

rend le présent

* Langue de procédure: le français.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des dispositions 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), telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Fonderie 2A, société dont le siège social est situé en Italie, au ministre de l'Économie et des Finances au sujet du refus de rembourser à cette société la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») qu'elle a acquittée en France en 2001 pour des travaux qui ont été réalisés dans cet État membre.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La sixième directive

3 La sixième directive a été abrogée et remplacée, à compter du 1er janvier 2007, par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1). Toutefois, compte tenu du fait que la TVA en cause au principal a été acquittée en 2001, les dispositions pertinentes sont celles de la sixième directive.

4 L'article 2 de la sixième directive est libellé comme suit:

«Sont soumises à la [TVA]:

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;

[…]»

5 L'article 5, paragraphe 1, de ladite directive définit la notion de «livraison d'un bien» comme suit:

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

6 L'article 8 de la sixième directive, en vertu duquel est déterminé le lieu des opérations imposables, dispose, à son paragraphe 1, sous a), que, dans le cas où le bien est expédié ou transporté soit par le fournisseur, soit par l'acquéreur, soit par une tierce personne, le lieu d'une livraison de biens est réputé se situer à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

7 L'article 28 bis de la sixième directive, qui détermine le champ d'application du régime transitoire de taxation des échanges entre les États membres, prévoit:

«1. Sont également soumises à la [TVA]:

a) les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel, ou par une personne morale non assujettie, lorsque le vendeur est un assujetti agissant en tant que tel […]

[…]

3. Est considérée comme ‘acquisition intracommunautaire’ d’un bien, l’obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d’un bien meuble corporel expédié ou transporté à destination de l’acquéreur, par le vendeur ou par l’acquéreur ou pour leur compte, vers un État membre autre que celui du départ de l’expédition ou du transport du bien.

[…]

5. Est assimilé à une livraison de biens effectuée à titre onéreux:

b) le transfert par un assujetti d’un bien de son entreprise à destination d’un autre État membre.

Est considéré comme transféré à destination d’un autre État membre, tout bien corporel expédié ou transporté, par l’assujetti ou pour son compte, en dehors du territoire visé à l’article 3, mais à l’intérieur de la Communauté, pour les besoins de son entreprise, autres que les besoins de l’une des opérations suivantes:

[…]

— la prestation d’un service effectué pour l’assujetti et ayant pour objet des travaux portant sur ce bien, matériellement exécutés dans l’État membre d’arrivée de l’expédition ou du transport du bien, pour autant que les biens, après travaux, [sont] réexpédiés à destination de cet assujetti dans l’État membre au départ duquel ils avaient été initialement expédiés ou transportés.

[…]

6. Est assimilée à une acquisition intracommunautaire de biens effectuée à titre onéreux l’affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d’un bien expédié ou transporté, par l’assujetti ou pour son compte, à partir d’un autre État membre à l’intérieur duquel le bien a été produit, extrait, transformé, acheté, acquis au sens du paragraphe 1 ou importé par l’assujetti, dans le cadre de son entreprise, dans cet autre État membre.

[…]»

8 L’article 28 septies de cette directive, intitulé «Droit à déduction», dispose:

«1) À l’article 17, les paragraphes 2, 3 et 4 sont remplacés par le texte suivant:

‘2. 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 [TVA] due ou acquittée à l’intérieur du pays 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;

[…]

3. Les États membres accordent également à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la [TVA] visée au paragraphe 2 dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins:

a) de ses opérations relevant des activités économiques visées à l’article 4 paragraphe 2, effectuées à l’étranger, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées à l’intérieur du pays;

[…]

4. Le remboursement de la [TVA] visé au paragraphe 3 est effectué:

— en faveur des assujettis qui ne sont pas établis à l'intérieur du pays mais qui sont établis dans un autre État membre, selon les modalités d'application déterminées par la [huitième] directive 79/1072/CEE [du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11, ci-après la 'huitième directive')],

[…]

[…]»

La huitième directive

9 L'article 1er de la huitième directive énonce:

«Pour l'application de la présente directive, est considéré comme un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays l'assujetti visé à l'article 4 paragraphe 1 de la [sixième directive] qui, au cours de la période visée à l'article 7 paragraphe 1 premier alinéa première et deuxième phrases, n'a eu dans ce pays ni le siège de son activité économique, ni un établissement stable à partir duquel les opérations sont effectuées, ni, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, son domicile ou sa résidence habituelle, et qui, au cours de la même période, n'a effectué aucune livraison de biens ou prestation de services réputée se situer dans ce pays […]»

10 L'article 2 de cette directive prévoit:

«Chaque État membre rembourse à tout assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays mais qui est établi dans un autre État membre, dans les conditions fixées ci-après, la [TVA] ayant grevé des services qui lui sont rendus ou des biens meubles qui lui sont livrés à l'intérieur du pays par d'autres assujettis, ou ayant grevé l'importation de biens dans le pays, dans la mesure où ces biens et ces services sont utilisés pour les besoins des opérations visées à l'article 17 paragraphe 3 sous a) et b) de la [sixième directive] ou des prestations de services visées à l'article 1er sous b).»

Le droit français

11 L'article 256 du code général des impôts, dans sa version applicable aux faits du litige au principal (ci-après le «CGI»), prévoit:

«I. Sont soumises à la [TVA] les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

II. 1° Est considéré comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire.

[…]»

12 L'article 258 du CGI est libellé comme suit:

«I. Le lieu de livraison de biens meubles corporels est réputé se situer en France lorsque le bien se trouve en France:

a) Au moment de l'expédition ou du transport par le vendeur, par l'acquéreur, ou pour leur compte, à destination de l'acquéreur;

b) Lors du montage ou de l'installation par le vendeur ou pour son compte;

c) Lors de la mise à disposition de l'acquéreur, en l'absence d'expédition ou de transport;

[…]»

13 Les articles 271 du CGI et 242-0 M de l'annexe II du CGI mettent en œuvre les articles 1er et 2 de la huitième directive.

Le litige au principal et la question préjudicielle

14 En 2001, la requérante au principal a fabriqué en Italie des pièces métalliques qu'elle a vendues à Atral, société dont le siège social est situé en France.

15 Préalablement à leur livraison à Atral, la requérante au principal a expédié ces pièces, pour son propre compte, à une autre société française, Saunier-Plumaz, afin que cette dernière réalise sur celles-ci des travaux de finition, à savoir des travaux de peinture, puis les réexpédie directement à l'acquéreur final.

16 Le prix de vente desdites pièces, facturé à Atral par Fonderie 2A, comprenait ces travaux de finition. Ces mêmes travaux de finition ont été facturés à Fonderie 2A par le prestataire, à savoir Saunier-Plumaz, pour un montant qui incluait également la TVA sur ces travaux.

17 Fonderie 2A a demandé à l'administration fiscale française, sur le fondement des dispositions nationales mettant en œuvre la huitième directive, le remboursement de la TVA mise ainsi à sa charge.

18 Cette demande a été rejetée au motif que, conformément aux dispositions nationales mettant en œuvre la sixième directive, le lieu de la livraison des biens était situé en France.

19 Fonderie 2A a alors formé un recours contre ce refus devant le tribunal administratif de Paris, qui l'a rejeté par un jugement en date du 3 juillet 2008. L'appel interjeté ayant également été rejeté par la cour administrative d'appel de Paris dans un arrêt du 21 octobre 2010, la requérante au principal s'est pourvue en cassation devant le Conseil d'État.

20 Dans le cadre de ce pourvoi, la requérante au principal fait valoir que les dispositions du CGI adoptées pour assurer la transposition en droit français de la sixième directive ont été méconnues par la cour administrative d'appel de Paris. Elle estime qu'elle avait effectué une livraison intracommunautaire depuis l'Italie et qu'elle n'avait pas réalisé d'opération taxable en France. Partant, ce serait l'acquéreur qui serait redevable de la TVA sur cette acquisition intracommunautaire.

21 Dans ces conditions, le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les dispositions de la sixième directive permettant de définir le lieu d'une livraison intracommunautaire doivent-elles conduire à considérer que la livraison d'un bien par une société à un client dans un autre pays de l'Union européenne, après transformation du bien, pour le compte du vendeur, subie dans l'établissement d'une autre société situé dans le pays du client, est une livraison entre le pays du vendeur et le pays du destinataire final ou une livraison au sein du pays de ce dernier, à partir de l'établissement de transformation?»

Sur la question préjudicielle

Observations liminaires

22 Il ressort d'une lecture combinée des articles 1er et 2 de la huitième directive que le fournisseur d'un bien, dans la situation de la requérante au principal, n'a droit au remboursement de la TVA ayant grevé ce bien, qu'il a versée à un prestataire établi dans un autre État membre, que si ce fournisseur n'a effectué aucune livraison de biens ou prestation de services réputée se situer dans ce dernier État membre. En effet, si un fournisseur, dans la situation de la requérante au principal, a effectué une livraison de biens dans ce même État membre, le principe de la neutralité de la TVA n'exige pas le remboursement de la TVA versée au prestataire, dès lors que ledit fournisseur, dans la mesure où les services fournis par ledit prestataire sont utilisés pour les besoins des opérations taxées de ce fournisseur, a droit à la déduction de la TVA, conformément à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive dans sa version résultant de l'article 28 septies, point 1, de ladite directive.

23 La juridiction de renvoi vise ainsi à déterminer si la livraison de biens effectuée par un fournisseur, dans la situation de la requérante au principal, à un acquéreur établi dans un autre État membre est réputée se situer dans ce dernier État membre lorsque ledit fournisseur confie des travaux de finition à un prestataire établi dans ce même État membre avant de faire transporter lesdits biens à destination dudit acquéreur.

24 Même si la question posée se réfère, de manière générale, aux dispositions de la sixième directive permettant de définir le lieu d'une livraison intracommunautaire, il doit être considéré que celle-ci porte sur l'interprétation de l'article 8, paragraphe 1, sous a), de cette directive. En effet, il ressort de la jurisprudence que cette disposition, permettant de déterminer le lieu d'une livraison de biens, n'opère aucune distinction entre livraisons «intracommunautaires» et livraisons «internes» (voir arrêt EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, point 46).

25 Par conséquent, ainsi que le relève Mme l'avocat général au point 52 de ses conclusions, le lieu de la livraison de biens consistant dans la vente des pièces métalliques en cause au principal par Fonderie 2A à Atral doit être déterminé au regard dudit article 8, paragraphe 1, sous a), et la réalisation d'un «transfert» ou d'une «affectation», au sens de l'article 28 bis, paragraphes 5, sous b), et 6, de la sixième directive est sans incidence à cet égard, de telle sorte qu'il n'est pas nécessaire d'interpréter ces dernières dispositions pour répondre à la question posée.

26 Dans ces conditions, il doit être considéré que, par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que le lieu d'une livraison d'un bien, vendu par une société établie dans un État membre à un acquéreur établi dans un autre État membre, et sur lequel le vendeur a fait réaliser par un prestataire établi dans cet autre État membre des travaux de finition avant de faire expédier ce bien par ledit prestataire à l'acquéreur doit être réputé se situer dans l'État membre où est établi le fournisseur ou, au contraire, dans l'État membre où est établi l'acquéreur.

Réponse de la Cour

27 À cet égard, il convient, en premier lieu, de s'attacher au libellé de l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, en vertu duquel le lieu d'une livraison de biens est réputé se situer «à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur». Or, une interprétation littérale de cette disposition ne permet pas de considérer que le lieu d'une livraison, telle que celle intervenue entre la requérante au principal et l'acquéreur, se situerait dans l'État membre où est établi le fournisseur. En effet, les biens concernés ont d'abord été expédiés au prestataire qui était établi dans un autre État membre et ce dernier les a ensuite expédiés, après avoir effectué des travaux de finition, à l'acquéreur, établi dans ce dernier État membre. Les seuls biens faisant l'objet du contrat conclu entre le fournisseur et l'acquéreur, à savoir les biens finis, se trouvaient dès lors déjà «au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur», au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, dans l'État membre où ce dernier est établi.

28 En deuxième lieu, cette interprétation littérale se trouve corroborée par l'économie générale de ladite disposition. En effet, le lieu d'une «livraison de biens», au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, à savoir le lieu du transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire, doit être déterminé en application des règles posées à l'article 8, paragraphe 1, de la sixième directive. Or, un fournisseur de biens, dans la situation de la requérante au principal, lorsqu'il expédie ceux-ci à un prestataire chargé de travaux de finition, ne transfère pas à l'acquéreur le pouvoir de disposer des biens concernés comme un propriétaire. Une telle expédition vise uniquement à rendre les biens concernés conformes aux obligations contractuelles du fournisseur pour qu'une livraison ultérieure puisse avoir lieu à l'acquéreur.

29 À cet égard, il doit encore être rappelé que l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive implique l'existence d'un lien temporel et matériel suffisant entre la livraison des biens en cause et l'expédition de ceux-ci ainsi qu'une continuité dans le déroulement de l'opération (voir arrêt X, C-84/09, EU:C:2010:693, point 33).

30 Or, un tel lien et une telle continuité font défaut si l'expédition des biens par le fournisseur au prestataire vise à les transformer préalablement à leur livraison à l'acquéreur, afin de les rendre conformes aux engagements contractuels entre le fournisseur et l'acquéreur. Dans ces conditions, le lieu de la livraison, au sens de l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, est réputé se situer à l'endroit où se trouvent les biens devenus conformes aux engagements contractuels entre ces deux parties.

31 Enfin, une telle interprétation est conforme à l'objectif des dispositions de la sixième directive relatives à la détermination du lieu des opérations imposables, qui visent à éviter tant les doubles impositions que la non-imposition desdites opérations (voir en ce sens, concernant l'article 9 de la sixième directive, arrêt ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, point 27 et jurisprudence citée). En effet, elle permet, ainsi que l'a relevé M^{me} l'avocat général au point 42 de ses conclusions, de déterminer de manière non équivoque le lieu de la livraison d'un bien, qui lui-même indique l'État membre auquel revient la TVA afférente à cette opération.

32 Dans ces conditions, il convient de répondre à la question posée que l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que le lieu d'une livraison d'un bien, vendu par une société établie dans un État membre à un acquéreur établi dans un autre État membre, et sur lequel le vendeur a fait réaliser par un prestataire établi dans cet autre État membre des travaux de finition visant à rendre ce bien apte pour la livraison, avant de le faire expédier par ledit prestataire à destination de l'acquéreur, doit être réputé se situer dans l'État membre où ce dernier est établi.

Sur les dépens

33 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 (deuxième chambre) dit pour droit:

L'article 8, paragraphe 1, sous a), 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, telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, doit être interprété en ce sens que le lieu d'une livraison d'un bien, vendu par une société établie dans un État membre à un acquéreur établi dans un autre État membre, et sur lequel le vendeur a fait réaliser par un prestataire établi dans cet autre État membre des travaux de finition visant à rendre ce bien apte pour la livraison, avant de le faire expédier par ledit prestataire à destination de l'acquéreur, doit être réputé se situer dans l'État membre où ce dernier est établi.

Signatures