ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

30 septembre 2010 *

Dans l'affaire C-395/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne), par décision du 6 août 2009, parvenue à la Cour le 13 octobre 2009, dans la procédure

Oasis East sp. z o.o.

contre

Minister Finansów,

LA COUR (septième chambre),

composée de M^me^ R. Silva de Lapuerta (rapporteur), président de chambre, MM. J. Malenovský et T. von Danwitz, juges,

* Langue de procédure: le polonais.

avocat général: M. P. Mengozzi,
greffier: M[me] C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 7 juillet 2010,

considérant les observations présentées:

— pour Oasis East sp. z o.o., par MM. M. Wojda et J. Martini,

— pour le gouvernement polonais, par MM. M. Szpunar et M. Jarosz, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par M[mes] M. Owsiany-Hornung et K. Herrmann, ainsi que par M. D. Triantafyllou, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 17, paragraphes 2 et 6, 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»), dont les dispositions ont été, en substance, reprises à l'article 176 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Oasis East sp. z o.o. (ci-après «Oasis East») au Minister Finansów (ministère polonais des Finances).

Le cadre juridique

La réglementation de l'Union

3 Aux termes de l'article 17, paragraphes 2 et 6, de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 septies de celle-ci:

«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 taxe sur la valeur ajoutée [(ci-après 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 seront rendus par un autre assujetti;

[…]

6. Au plus tard avant l'expiration d'une période de quatre ans à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente directive, le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, déterminera les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la [TVA]. En tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation.

Jusqu'à l'entrée en vigueur des règles visées ci-dessus, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive.»

4 La sixième directive a été abrogée et remplacée par la directive 2006/112.

5 Aux termes de l'article 176 de cette dernière directive:

«Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, détermine les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA. En tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation.

Jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions visées au premier alinéa, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale soit au 1er janvier 1979 soit, pour les États membres ayant adhéré à la Communauté après cette date, à la date de leur adhésion.»

La réglementation nationale

6 L'article 25, paragraphe 1, point 1 bis, de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (ustawa o podatku VAT z roku 1993), du 8 janvier 1993 (ci-après la «loi de 1993 relative à la TVA»), dispose:

«Ne donnent pas lieu à une diminution du montant ou à un remboursement de la différence de la taxe due les services importés acquis par l'assujetti et dont le prix est directement ou indirectement payé à une personne ayant établi son domicile, son siège ou son administration sur l'un des territoires ou dans l'un des pays indiqués à l'annexe 9 de la loi.»

7 L'annexe 9 de la loi de 1993 relative à la TVA, intitulée «Liste des pays (territoires) concernant lesquels le montant de TVA sur l'importation des services ne donne lieu ni à réduction du montant de la TVA due ni à remboursement de la différence de la TVA due», contient l'énumération suivante:

«1) Principauté d'Andorre;

2) Anguilla, territoire autonome dépendant du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord;

3) Antigua-et-Barbuda;

4) Aruba, territoire autonome du Royaume des Pays-Bas;

5) Commonwealth des Bahamas;

6) État de Bahreïn;

7) Barbade;

8) Belize;

9) Bermudes, dépendance du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord;

10) Îles Vierges, dépendance du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord;

11) Îles Cook, territoire autonome associé à la Nouvelle-Zélande;

12) Commonwealth de la Dominique;

13) Gibraltar, dépendance de la Couronne britannique;

14) Grenade;

15) Guernesey/Sark/Aurigny, dépendance de la Couronne britannique;

16) Hong-Kong, région administrative spéciale de la République populaire de Chine;

17) Jersey, dépendance de la Couronne britannique;

18) Îles Caïmans, dépendance du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord;

19) République du Libéria;

20) Principauté de Liechtenstein;

21) Macao, région administrative spéciale de la République populaire de Chine;

22) République des Maldives;

23) Île de Man, dépendance de la Couronne britannique;

24) République des îles Marshall;

25) République de Maurice;

26) Principauté de Monaco;

27) Montserrat, dépendance du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord;

28) République de Nauru;

29) Antilles néerlandaises, dépendance du Royaume des Pays-Bas;

30) Niue, territoire autonome associé à la Nouvelle-Zélande;

31) République du Panama;

32) État indépendant du Samoa;

33) République des Seychelles;

34) Fédération de Saint-Christophe-et-Nevis;

35) Sainte-Lucie;

36) Saint-Vincent-et-les-Grenadines;

37) Royaume de Tonga;

38) Îles Turques-et-Caïques (ou Turks et Caïcos), dépendance du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord;

39) Îles Vierges des États-Unis, territoire non incorporé aux États-Unis;

40) République de Vanuatu;

41) Émirats arabes unis.»

8 Ce régime fiscal a été, en substance, maintenu par les dispositions de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (ustawa o podatku VAT z roku 2004), du 11 mars 2004 (ci-après la «loi de 2004 relative à la TVA»), à savoir par l'article 88, paragraphe 1, point 1, de cette loi, lu en combinaison avec l'annexe 5 de celle-ci, la liste figurant à cette annexe comportant 39 États et territoires au lieu de 41. Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1er mai 2004.

Le litige au principal et la question préjudicielle

9 Oasis East produit et vend des fontaines à eau réfrigérantes. Dans le cadre de ses activités, qui comprennent également des services après-vente, elle a recours à des prestations de services proposées par une entreprise établie dans l'un des territoires énumérés à l'annexe 9 de la loi de 1993 relative à la TVA, laquelle annexe a

été remplacée par l'annexe 5 de la loi de 2004 relative à la TVA. Cette entreprise fournit à Oasis East des services de gestion et d'assistance technique. Ces prestations portent notamment sur les activités suivantes, à savoir marketing, organisation et participations dans le domaine des foires internationales, opérations relevant de la planification de production, services d'ingénieurs, conseils financiers et comptables, organisation de transports, services liés à l'exploitation des systèmes informatiques, coordination en matière d'achats et de ventes.

10 Le 28 décembre 2007, Oasis East a posé au directeur des finances de Katowice la question de savoir si, à partir du 1er mai 2004, elle était en droit de déduire le montant de la taxe acquittée en amont à l'occasion de l'importation de services administratifs dont le prix est payé à une entreprise ayant établi son siège dans l'un des territoires figurant à l'annexe 5 de la loi de 2004 relative à la TVA.

11 Le directeur des finances de Katowice a, par une décision du 4 avril 2008, apporté une réponse négative à la question posée par Oasis East. Il a considéré que cette dernière n'était pas en droit de déduire la taxe acquittée en amont, étant donné que le prix des services concernés était payé à une entreprise ayant établi son domicile, son siège ou son administration dans l'un des États ou territoires mentionnés à l'annexe 5 de la loi de 2004 relative à la TVA.

12 Le directeur des finances de Katowice a relevé que la législation nationale n'était pas incompatible avec le droit de l'Union, étant donné que l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive permettait aux États membres de maintenir toutes les exclusions prévues par la législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de cette directive. Il en a déduit que la République de Pologne avait conservé la faculté de maintenir en vigueur les restrictions en matière de déduction de la TVA existant à la date de son adhésion à l'Union européenne.

13 Le 18 juin 2008, Oasis East a saisi le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (tribunal administratif de voïevodie de Gliwice) d'un recours dirigé contre ladite décision du 4 avril 2008.

14 Par une décision du 22 décembre 2008, cette juridiction a rejeté le recours d'Oasis East. Elle a considéré que le maintien, dans l'ordre juridique national, de l'exclusion visée à l'article 88, paragraphe 1, point 1, de la loi de 2004 relative à la TVA ne constituait pas une infraction à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive.

15 Dans son pourvoi en cassation formé le 9 mars 2009, Oasis East a réitéré l'argumentation invoquée précédemment. Le Naczelny Sąd Administracyjny a, dans ces conditions, décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Le droit communautaire, et en particulier l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive [...] (actuellement l'article 176 de la directive 2006/112/CE [...]), permet-il à un État membre d'appliquer des dispositions nationales excluant le droit de l'assujetti à diminuer le montant de la taxe due ou à obtenir le remboursement de la différence de celle-ci en cas d'acquisition de services importés, dont le prix est directement ou indirectement payé à une personne ayant établi son domicile, son siège ou son administration dans l'un des territoires ou dans l'un des pays qui ont été qualifiés de 'paradis fiscaux' par la législation nationale, étant entendu que cette exclusion a été adoptée avant l'adhésion de l'État membre à la Communauté?»

Sur la question préjudicielle

16 Par sa question, la juridiction de renvoi demande si l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, dont les dispositions ont été, en substance, reprises à l'article 176 de la directive 2006/112, autorise le maintien d'une législation nationale, applicable au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive dans l'État membre concerné, qui exclut de manière générale le droit à déduction de la TVA versée en amont à l'occasion de l'acquisition de services importés, dont le prix est directement ou indirectement payé à une personne établie dans un État ou un territoire qualifié de «paradis fiscal» par cette législation.

17 Le libellé de la question posée évoquant à la fois l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive et l'article 176 de la directive 2006/112, il y a lieu de relever, à titre liminaire, que ces deux dispositions sont en substance identiques.

18 Afin de répondre à ladite question, il convient de rappeler que le droit à déduction, énoncé à l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, constitue, en tant que partie intégrante du mécanisme de la TVA, un principe fondamental inhérent au système commun de TVA et ne peut en principe être limité (voir arrêts du 8 janvier 2002, Metropol et Stadler, C-409/99, Rec. p. I-81, point 42; du 26 mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec. p. I-4357, point 33, ainsi que du 15 avril 2010, X Holding et Oracle Nederland, C-538/08 et C-33/09, Rec. p. I-3129, point 37).

19 Le principe du droit à déduction de la TVA est néanmoins tempéré par la disposition dérogatoire figurant à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive. Les États membres sont en effet autorisés à maintenir leur législation existante en matière d'exclusion du droit à déduction, à la date de l'entrée en vigueur de la sixième directive, jusqu'à ce que le Conseil arrête les dispositions prévues à cet article (voir arrêts du

11 décembre 2008, Danfoss et AstraZeneca, C-371/07, Rec. p. I-9549, point 28, ainsi que X Holding et Oracle Nederland, précité, point 38).

20 Le Conseil n'ayant pas adopté de telles dispositions, les États membres peuvent maintenir leur législation existante en matière d'exclusion du droit à déduction de la TVA. Le droit de l'Union ne comporte donc à ce jour aucune disposition énumérant les dépenses exclues du droit à déduction (voir arrêts du 8 décembre 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec. p. I-10683, point 23, ainsi que Danfoss et AstraZeneca, précité, point 29).

21 Quant à la portée du régime dérogatoire prévu à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, la Cour a toutefois jugé que cette disposition présuppose que les exclusions que les États membres peuvent maintenir étaient légales en vertu de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303, ci-après la «deuxième directive»), qui était antérieure à la sixième directive (voir arrêts du 5 octobre 1999, Royscot e.a., C-305/97, Rec. p. I-6671, point 21, ainsi que X Holding et Oracle Nederland, précité, point 40).

22 À cet égard, l'article 11 de la deuxième directive, tout en établissant à son paragraphe 1 le droit à déduction, prévoyait, à son paragraphe 4, que les États membres pouvaient exclure du régime de déduction certains biens et certains services, notamment ceux susceptibles d'être exclusivement ou partiellement utilisés pour les besoins privés de l'assujetti ou de son personnel.

23 Par conséquent, la faculté octroyée aux États membres à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive ne constitue pas un pouvoir discrétionnaire absolu d'exclure tous les biens et services ou la quasi-totalité de ceux-ci du droit à déduction de la TVA

et de vider ainsi de sa substance le régime instauré à l'article 11, paragraphe 1, de la deuxième directive. Ladite faculté ne porte donc pas sur des exclusions générales et ne dispense pas les États membres de l'obligation de préciser à suffisance les biens et les services pour lesquels le droit à déduction est exclu (voir, en ce sens, arrêts Royscot e.a., précité, points 22 et 24, ainsi que du 14 juillet 2005, Charles et Charles-Tijmens, C-434/03, Rec. p. I-7037, points 33 et 35).

24 En outre, s'agissant d'un régime qui constitue une dérogation au principe du droit à déduction de la TVA, il est d'interprétation stricte (voir arrêts Metropol et Stadler, précité, point 59, ainsi que du 22 décembre 2008, Magoora, C-414/07, Rec. p. I-10921, point 28).

25 En ce qui concerne l'affaire au principal et l'éventuelle applicabilité du régime dérogatoire prévu à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, il importe de relever que ladite directive est entrée en vigueur en Pologne à la date de l'adhésion de cet État membre à l'Union, à savoir le 1er mai 2004. Dès lors, cette date est pertinente aux fins de l'application de la disposition susvisée en ce qui concerne cet État membre (voir arrêt Magoora, précité, point 27).

26 Le gouvernement polonais ayant évoqué le fait que le libellé de l'article 176 de la directive 2006/112 établit une distinction entre les États membres ayant adhéré à l'Union avant le 1er janvier 1979 et ceux, comme la République de Pologne, dont l'adhésion est postérieure à cette date, il suffit de faire remarquer que cette différenciation ne vise qu'à déterminer la date avant laquelle les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA devaient être prévues par la législation nationale.

27 Par conséquent, l'article 176 de la directive 2006/112 ne saurait donner lieu à une interprétation différente, quant à la portée des exclusions considérées, selon que l'État membre concerné a adhéré à l'Union avant le 1er janvier 1979 ou postérieurement à cette date. Dans ces conditions, l'intervention de cet article 176 n'a pas eu d'incidence sur la jurisprudence relative à l'interprétation de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive.

28 Afin d'apprécier la législation nationale en cause au principal au regard du régime dérogatoire qu'elle prévoit, il y a lieu de constater que, ainsi que l'a également souligné la juridiction de renvoi, cette législation constitue une mesure de nature générale restreignant le droit à déduction de la TVA acquittée en amont pour toute acquisition de services importés, dont le prix est directement ou indirectement payé à une personne établie dans un État ou un territoire qualifié de «paradis fiscal» par ladite législation.

29 Or, une telle législation comporte une limitation du droit à déduction de la TVA qui excède celle qui est autorisée à l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive.

30 La Cour a en effet précisé que les États membres ne sont pas habilités à maintenir des exclusions du droit à déduction de la TVA s'appliquant de manière générale à n'importe quelle dépense liée à l'acquisition de biens ou de services (voir, en ce sens, arrêts du 23 avril 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Rec. p. I-3459, points 28 et 29, ainsi que X Holding et Oracle Nederland, précité, point 44).

31 S'agissant, enfin, de la considération avancée par le gouvernement polonais, selon laquelle la législation nationale litigieuse répond à la nécessité de prévenir des fraudes fiscales, il convient de souligner que, s'il est vrai que la Cour a, au point 70 de son arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Rec. p. I-1609), reconnu que le principe d'interdiction de pratiques abusives s'applique au domaine de la TVA, ledit principe ne saurait permettre aux États membres d'élargir le champ d'application du régime dérogatoire en cause. En outre, si, comme l'indique la juridiction de renvoi,

les restrictions prévues par le droit polonais étaient motivées par la nécessité d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales, l'article 27 de la sixième directive prévoit à cette fin une procédure spéciale permettant au Conseil d'autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires.

32 Au vu de ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive, dont les dispositions ont été, en substance, reprises à l'article 176 de la directive 2006/112, doit être interprété en ce sens qu'il n'autorise pas le maintien d'une législation nationale, applicable au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive dans l'État membre concerné, qui exclut de manière générale le droit à déduction de la TVA versée en amont à l'occasion de l'acquisition de services importés, dont le prix est directement ou indirectement payé à une personne établie dans un État ou un territoire qualifié de «paradis fiscal» par ladite législation.

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 (septième chambre) dit pour droit:

L'article 17, paragraphe 6, 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, dont les dispositions ont été, en substance, reprises

à l'article 176 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il n'autorise pas le maintien d'une législation nationale, applicable au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive 77/388, dans l'État membre concerné, qui exclut de manière générale le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée versée en amont à l'occasion de l'acquisition de services importés, dont le prix est directement ou indirectement payé à une personne établie dans un État ou un territoire qualifié de «paradis fiscal» par ladite législation.

Signatures