ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

29 avril 2004 *

Dans l'affaire C-152/02,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Bundesfinanzhof (Allemagne) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Terra Baubedarf-Handel GmbH

et

Finanzamt Osterholz-Scharmbeck,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 17 et 18 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),

* Langue de procédure: l'allemand.

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. P. Jann, faisant fonction de président de la cinquième chambre, MM. C. W. A. Timmermans, A. Rosas, A. La Pergola et S. von Bahr (rapporteur), juges,

avocat général: M[me] C. Stix-Hackl,
greffier: M[me] M. Múgica Arzamendi, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

— pour Terra Baubedarf-Handel GmbH, par M[es] H.-G. Fajen et A. C. Stange, Rechtsanwälte,

— pour le gouvernement allemand, par MM. W.-D. Plessing et M. Lumma, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement français, par MM. F. Alabrune, G. de Bergues et P. Boussaroque, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et K. Gross, en qualité d'agents,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Terra Baubedarf-Handel GmbH et de la Commission à l'audience du 18 septembre 2003,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 16 octobre 2003,

rend le présent

Arrêt

1 Par décision du 21 mars 2002, parvenue à la Cour le 26 avril suivant, le Bundesfinanzhof a posé, en vertu de l'article 234 CE, une question préjudicielle relative à l'interprétation des articles 17 et 18 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant Terra Baubedarf-Handel GmbH (ci-après «Terra Baubedarf») au Finanzamt Osterholz-Scharmbeck (ci-après le «Finanzamt») au sujet du refus de ce dernier d'admettre la

déduction, pour l'année 1999, de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») opérée par Terra Baubedarf au titre des services qui lui avaient été fournis au cours de cette année et pour lesquels les factures avaient été établies durant le mois de décembre de cette même année, mais ne lui étaient parvenues qu'au mois de janvier 2000.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 La sixième directive prévoit en son article 10, paragraphe 2, premier alinéa, première phrase:

«Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée. [...]

4 L'article 17, paragraphes 1 et 2, sous a), de la sixième directive précise:

«1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

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 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;»

5 L'article 18, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive dispose:

«1. Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit:

a) pour la déduction visée à l'article 17 paragraphe 2 sous a), détenir une facture établie conformément à l'article 22 paragraphe 3;

[...]

2. La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période de déclaration, du montant de la taxe pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu du paragraphe 1, au cours de la même période.

[...]»

6 Selon l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive:

«3. a) Tout assujetti doit délivrer une facture, ou un document en tenant lieu, pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie. [...]

[...]

b) La facture doit mentionner, d'une façon distincte, le prix hors taxe et la taxe correspondante pour chaque taux différent ainsi que, le cas échéant, l'exonération.

[...]

c) Les États membres fixent les critères selon lesquels un document peut être considéré comme tenant lieu de facture.»

La réglementation nationale

7 L'article 15, paragraphe 1, point 1, de l'Umsatzsteuergesetz 1999 (loi de 1999 sur la taxe sur le chiffre d'affaires, BGBl. 1999 I, p. 1270, ci-après l'«UStG»), dispose:

«L'entrepreneur peut déduire les montants suivants de taxe versée en amont:

1. les taxes indiquées séparément dans les factures au sens de l'article 14 pour les livraisons ou autres prestations effectuées par d'autres entreprises pour son entreprise. Si le montant de la taxe indiquée séparément se rapporte à un paiement qui précède ces opérations, il est d'emblée déductible dès présentation et acquittement de la facture.»

8 Aux termes du point 192, paragraphe 2, quatrième phrase, des Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 (lignes directrices sur la taxe sur le chiffre d'affaires 2000, dans la version publiée le 10 décembre 1999, BStBl. I, numéro spécial 2/1999, ci-après les «UStR»):

«Si la réception de la prestation et celle de la facture sont intervenues à des moments différents, la taxe versée en amont peut être déduite pour l'exercice d'imposition au cours duquel les deux conditions sont pour la première fois réunies.»

Le litige au principal et la question préjudicielle

9 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que Terra Baubedarf, entreprise allemande qui commercialise des matériaux de construction, a bénéficié de prestations de services fournies au cours de l'année 1999. Toutefois, les factures afférentes à ces services, bien qu'établies durant le mois de décembre de la même année, ne lui sont parvenues qu'au mois de janvier 2000.

10 Le Finanzamt n'a pas admis la déduction de la TVA opérée par Terra Baubedarf pour l'année 1999 au titre desdits services, au motif que, conformément à l'article 15, paragraphe 1, point 1, de l'UStG et au point 192, paragraphe 2, quatrième phrase, de l'UStR, le droit de déduction ne pouvait être exercé en l'espèce qu'au titre de l'année 2000, année de réception de la facture y afférente.

11 La réclamation et le recours subséquent devant le Niedersächsisches Finanzgericht (Allemagne) introduits par Terra Baubedarf n'ont pas abouti, cette juridiction ayant confirmé la position du Finanzamt.

12 Terra Baubedarf a alors introduit un recours en «Revision» contre cette décision devant le Bundesfinanzhof, soutenant que son droit à déduction de la TVA versée en amont avait été limité dans le temps en violation de la sixième directive.

13 Le Bundesfinanzhof observe que, selon la jurisprudence de la Cour, le droit à déduction de Terra Baubedarf est né en 1999, conformément à l'article 17 de la sixième directive, et que, conformément à l'article 18 de cette même directive, ce droit ne pouvait être exercé qu'en 2000, après réception de la facture (voir, notamment, arrêt du 5 décembre 1996, Reisdorf, C-85/95, Rec. p. I-6257, point 22).

14 La juridiction de renvoi se demande, toutefois, si ce droit à déduction peut ou doit être invoqué et produire son effet dès l'exercice d'imposition 1999. En effet, l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive pourrait être interprété en ce sens que cette disposition ne régit que les conditions de l'exercice du droit à déduction mais qu'elle est muette quant aux exercices d'imposition pour lesquels la déduction doit ou peut être invoquée.

15 Dans ces circonstances, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'assujetti ne peut-il exercer son droit à déduction que pour l'année civile dans laquelle il reçoit la facture conformément à l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la directive 77/388/CEE ou le droit à déduction doit-il toujours s'exercer pour l'année civile (aussi rétroactivement) au cours de laquelle le droit à déduction naît conformément à l'article 17, paragraphe 1, de la directive 77/388/CEE?»

Sur la question préjudicielle

16 Par sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande en substance si, pour la déduction visée à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, l'article 18, paragraphe 2, premier alinéa, de cette même directive doit être interprété en ce sens que le droit à déduction doit être exercé au titre de la période de déclaration au cours de laquelle sont réunies les deux conditions requises par cette disposition, à savoir que le droit à déduction ait pris naissance et que l'assujetti détienne une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3, de ladite directive.

Observations soumises à la Cour

17 Terra Baubedarf soutient que le droit de déduire la TVA versée en amont au titre de l'article 18, paragraphe 1, de la sixième directive produit son effet dans l'exercice d'imposition au cours duquel ce droit est né conformément à l'article 17, paragraphe 1, de ladite directive lu conjointement avec l'article 10, paragraphe 2, de cette même directive.

18 Cette interprétation serait confortée par l'article 18, paragraphe 2, de la sixième directive, disposition de mise en œuvre de la taxation qui viserait uniquement la naissance du droit à déduction. L'exercice serait ensuite fixé à la «même période».

19 Cette déduction immédiate, faisant naître en parallèle la taxe et le droit à déduction, refléterait le principe de neutralité. Techniquement, lorsque la facture est reçue après une période d'imposition, la déduction immédiate ne pourrait être assurée qu'en faisant rétroagir l'exercice du droit à déduction.

20 En outre, les mesures soumettant l'exercice du droit à déduction à des conditions complémentaires pour assurer la perception de la TVA, à savoir la possession d'une facture (voir arrêt du 14 juillet 1988, Jeunehomme et EGI, 123/87 et 330/87, Rec. p. 4517), ne seraient conformes au principe de proportionnalité que si elles étaient assorties d'un effet rétroactif.

21 Le gouvernement allemand et la Commission des Communautés européennes rappellent que la version allemande de l'article 18, paragraphe 2, premier alinéa, de la sixième directive se lit comme suit:

«Der Vorsteuerabzug wird vom Steuerpflichtigen global vorgenommen, indem er von dem Steuerbetrag, den er für einen Erklärungszeitraum schuldet, den Betrag der Steuer absetzt, für die das Abzugsrecht entstanden ist, und wird nach Absatz 1 während des gleichen Zeitraums ausgeübt.»

22 Ils relèvent que, en ce qui concerne les modalités d'exercice du droit à déduction, cette version ne permet pas d'établir avec précision si la période pour laquelle le droit à déduction peut être invoqué signifie la période au cours de laquelle a pris

naissance le droit à déduction ou celle où les conditions visées au paragraphe 1 dudit article étaient réunies en plus du droit à déduction. D'autres versions linguistiques permettraient toutefois de comprendre sans ambiguïté cette disposition.

23 Le gouvernement allemand considère qu'il découle déjà d'une interprétation littérale comparée, en particulier, des versions française et anglaise de l'article 18, paragraphe 2, premier alinéa, de la sixième directive, que l'assujetti peut seulement exercer le droit à déduction pour la période d'imposition au cours de laquelle il possède également la facture requise par le paragraphe 1, sous a), de cet article. À cet égard, il rappelle le libellé des versions française et anglaise dudit article 18, paragraphe 2, premier alinéa:

«La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période de déclaration, du montant de la taxe pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu du paragraphe 1, au cours de la même période.» (version française)

«The taxable person shall effect the deduction by subtracting from the total amount of value added tax due for a given tax period the total amount of the tax in respect of which, during the same period, the right to deduct has arisen and can be exercised under the provisions of paragraph 1.» (version anglaise)

24 En outre, un droit à déduction rétroactive entraînerait un surcroît de travail important tant pour les assujettis que pour les autorités fiscales. En faisant rétroagir la déduction de la TVA en amont, les déclarations provisoires déposées pour une période de déclaration devraient en effet être rectifiées, dans certaines circonstances même plusieurs fois dans une même période de déclaration, et les autorités fiscales devraient établir des avis rectificatifs.

25 En revanche, l'interprétation défendue par le gouvernement allemand garantirait un régime de TVA efficacement applicable et contrôlable en ce qui concerne la déduction de la TVA en amont.

26 La Commission cite, outre les versions française et anglaise, les versions italienne et néerlandaise. Il en ressortirait que la période concernée est déterminée par l'existence cumulée de la naissance du droit à déduction et de la détention de la facture.

27 Selon la Commission, cette conclusion est objective. L'article 18, paragraphe 1, de la sixième directive garantirait une application correcte du régime de la TVA. En faisant dépendre la période pour laquelle le droit à déduction peut être invoqué de la détention simultanée de la facture, on éviterait que le droit à déduction soit autrement invoqué de façon nécessairement rétroactive.

28 Le gouvernement français remarque que la facture remplit la fonction de justification des droits et obligations d'un assujetti en matière de TVA tout en permettant d'assurer la perception de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale, notamment au regard du droit à déduction (voir arrêts Reisdorf, précité, point 29, et du 17 septembre 1997, Langhorst, C-141/96, Rec. p. I-5073, points 17 et 21).

29 Admettre de manière systématique que le droit à déduction puisse être rattaché à la période d'imposition au titre de laquelle est né le droit à déduction quelle que soit la date à laquelle l'assujetti entre effectivement en possession de la facture comporterait un risque important pour le suivi, par chaque État membre, des éléments figurant dans les déclarations de TVA.

Appréciation de la Cour

30 Il y a lieu de relever, tout d'abord, que l'article 18 de la sixième directive est relatif aux conditions d'exercice du droit à déduction, tandis que l'existence d'un tel droit relève de l'article 17 de ladite directive (voir arrêt du 8 novembre 2001, Commission/Pays-Bas, C-338/98, Rec. p. I-8265, point 71).

31 Il résulte de l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive que le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. Conformément à l'article 10, paragraphe 2, de cette directive, cela est le cas dès que la livraison des biens ou la prestation des services est effectuée (voir arrêt du 8 juin 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec. p. I-4321, point 36).

32 En revanche, il ressort d'une lecture combinée des articles 18, paragraphe 1, sous a), et 22, paragraphe 3, de la sixième directive que l'exercice du droit à la déduction visée à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la même directive est normalement lié à la possession de l'original de la facture ou du document qui, selon les critères fixés par l'État membre concerné, peut être considéré comme en tenant lieu (arrêt Reisdorf, précité, point 22).

33 Quant à la période de déclaration au titre de laquelle cette déduction doit être opérée, il convient de relever que, ainsi que l'ont souligné le gouvernement allemand et la Commission, la version allemande de l'article 18, paragraphe 2, premier alinéa, de la sixième directive ne permet pas d'établir avec précision si la période pour laquelle le droit à déduction peut être invoqué signifie la période au cours de laquelle a pris naissance le droit à déduction ou celle au cours de laquelle sont réunies les conditions de possession de la facture et du droit à déduction.

34 Toutefois, si la version allemande de ladite disposition est ambiguë sur ce point, il résulte notamment des versions française et anglaise de la sixième directive que la déduction visée à l'article 17, paragraphe 2, de celle-ci doit être opérée au titre de la période de déclaration au cours de laquelle les deux conditions requises par l'article 18, paragraphe 2, premier alinéa, de cette même directive sont réunies. En d'autre termes, la livraison des biens ou la prestation des services doit avoir été effectuée et l'assujetti doit être en possession de la facture ou du document qui, selon les critères fixés par l'État membre concerné, peut être considéré comme en tenant lieu.

35 Cette interprétation est conforme à une jurisprudence constante selon laquelle le droit à déduction prévu aux articles 17 et suivants de la sixième directive, qui fait partie intégrante du mécanisme de TVA et ne peut en principe être limité, s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir, notamment, arrêts du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, point 27, et du 8 janvier 2002, Metropol et Stadler, C 409/99, Rec. p. I-81, point 42). L'exercice de ce droit à déduction suppose que, en principe, les assujettis n'effectuent pas de paiement et ne s'acquittent donc pas de la TVA en amont avant d'avoir reçu une facture, ou un autre document qui peut être considéré comme en tenant lieu, et que la TVA ne saurait être considérée comme grevant une opération donnée avant d'avoir été acquittée.

36 Ladite interprétation est également conforme au principe de neutralité de la TVA qui, selon la jurisprudence, est préservé dès lors que le régime de déduction instauré par le titre XI de la sixième directive permet aux maillons intermédiaires de la chaîne de distribution de déduire de la base de leur propre imposition les sommes payées par chacun à son propre fournisseur au titre de la TVA sur l'opération correspondante et de restituer ainsi à l'administration fiscale la partie de la TVA qui correspond à la différence entre le prix auquel chacun a livré la marchandise à son acheteur et le prix qu'il a payé à son fournisseur (voir arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Rec. p. I-5339, point 33, et du 15 octobre 2002, Commission/Allemagne, C-427/98, Rec. p. I-8315, point 42).

37 En ce qui concerne le principe de proportionnalité, il n'est nullement enfreint par l'exigence que l'assujetti opère la déduction de la TVA en amont au titre de la période de déclaration au cours de laquelle sont réunies la condition de la possession de la facture ou d'un document considéré comme en tenant lieu et celle de la naissance du droit à déduction. En effet, d'une part, cette exigence est conforme à l'un des objectifs poursuivis par la sixième directive, qui est d'assurer la perception de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale (voir arrêts précités Reisdorf, point 24, et Langhorst, point 17), et, d'autre part, ainsi qu'il a été constaté au point 35 du présent arrêt, le paiement pour une livraison de biens ou une prestation de services, et donc l'acquittement de la TVA en amont, n'a normalement pas lieu avant la réception d'une facture.

38 Dès lors, il convient de répondre à la question préjudicielle que, pour la déduction visée à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, l'article 18, paragraphe 2, premier alinéa, de cette même directive doit être interprété en ce sens que le droit à déduction doit être exercé au titre de la période de déclaration au cours de laquelle sont réunies les deux conditions requises par cette disposition, à savoir que la livraison des biens ou la prestation des services ait été effectuée et que l'assujetti soit en possession de la facture ou du document qui, selon les critères fixés par l'État membre concerné, peut être considéré comme en tenant lieu.

Sur les dépens

39 Les frais exposés par les gouvernements allemand et français ainsi que par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. 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.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Bundesfinanzhof, par décision du 21 mars 2002, dit pour droit:

Pour la déduction visée à l'article 17, paragraphe 2, 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, l'article 18, paragraphe 2, premier alinéa, de cette même directive doit être interprété en ce sens que le droit à déduction doit être exercé au titre de la période de déclaration au cours de laquelle sont réunies les deux conditions requises par cette disposition, à savoir que la livraison des biens ou la prestation des services ait été effectuée et que l'assujetti soit en possession de la facture ou du document qui, selon les critères fixés par l'État membre concerné, peut être considéré comme en tenant lieu.

Jann Timmermans Rosas

La Pergola von Bahr

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 29 avril 2004.

Le greffier

R. Grass

Le président

V. Skouris