Affaire C-574/18

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

13 septembre 2018

Jurisdiction de renvoi :

Bundesfinanzhof (Deutschland)

Date de la décision de renvoi :

13 juin 2018

Requérante et requérante en « Revision » :

C-eG

Défendeur et défendeur en « Revision » :

Finanzamt Z

[OMISSIS]

Bundesfinanzhof

N° de dossier XI R 5/17

Ordonnance

Dans le litige

C-eG,

Requérante et requérante en « Revision »

[OMISSIS]

contre

Finanzamt Z

Défendeur et défendeur en « Revision »

ayant pour objet la taxe sur le chiffre d'affaires au titre des exercices 2002 et 2003
la onzième chambre,

[OMISSIS]

a ainsi statué le 13 juin 2018 :

I. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions préjudicielles suivantes : **[Or. 2]**

1. Dans des circonstances comme celles de la présente affaire où une organisation de producteurs au sens des dispositions combinées de l'article 11, paragraphe 1 et de l'article 15 du règlement (CE) n° 2200/96 du Conseil du 28 octobre 1996 portant organisation commune des marchés dans le secteur des fruits et légumes (le « règlement n° 2200/96 »), livre des biens aux producteurs qui lui sont affiliés et obtient de ceux-ci en échange un paiement ne couvrant pas le prix d'achat, convient-il de considérer

a) qu'il y a échange avec compensation financière parce qu'en contrepartie de l'opération, les producteurs se sont engagés contractuellement envers l'organisation de producteurs à lui livrer des fruits et légumes pour la durée de la période d'engagement de sorte que la base d'imposition de l'opération est le prix d'achat des biens d'investissement versé par l'organisation de producteurs aux fournisseurs en amont ?

b) que le montant que le fonds opérationnel verse effectivement à l'organisation de producteurs pour l'opération en cause constitue dans son intégralité une « subvention directement liée au prix de l'opération » au sens de l'article 11, partie A, 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 (la « directive 77/388/CE »), de sorte que la base d'imposition s'étend également à l'aide financière, au sens de l'article 15 du règlement n° 2200/96, que les autorités compétentes ont accordée au fonds opérationnel sur la base d'un programme opérationnel ?

2. Dans l'hypothèse où, suite à la réponse à la première question, la base d'imposition ne s'étendrait qu'aux paiements effectués par les producteurs, mais non à l'obligation de livraison et à l'aide financière : Dans les circonstances citées dans la première question, l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la directive 77/388/CEE fait-il obstacle à une mesure particulière nationale comme l'article 10, paragraphe 5, point 1, de la loi sur la taxe sur le chiffre d'affaires, fondée sur l'article 27, paragraphe 1, de la directive 77/388/CEE, et en vertu de laquelle la base d'imposition des opérations en faveur des producteurs est le prix d'achat versé par l'organisation de producteurs aux fournisseurs en amont pour les biens d'investissement dans la mesure où les producteurs sont des proches ?

3. En cas de réponse négative à la deuxième question : En va-t-il également ainsi si les producteurs ont droit à la déduction intégrale de la taxe payée en amont parce que les biens d'investissement sont soumis à la régularisation des déductions (article 20 de la directive 77/388/CEE) ? **[Or. 3]**

II. Il est sursis à statuer sur la procédure en « Revision » jusqu'à ce qu'intervienne la décision définitive de la Cour de justice de l'Union européenne.

Motifs

A.

- 1 La requérante et requérante en « Revision » (ci-après la « requérante »), une coopérative enregistrée (eingetragene Genossenschaft – eG) est devenue à la suite d'une fusion le successeur en droit de la M-eG. La M-eG comptait un grand nombre de membres.
- 2 La M-eG était en 2002 et 2003 (années litigieuses) grossiste de fruits, légumes et pommes de terre ; elle revendait ces produits cultivés par ses membres et que ces derniers lui livraient. La M-eG était par ailleurs une organisation de producteurs reconnue au sens du règlement n° 2200/96.
- 3 En vertu de l'article 15 du règlement n° 2200/96, de telles organisations de producteurs peuvent constituer un fonds d'exploitation. Ce fonds est un patrimoine d'affectation de droit privé au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 5, de la loi sur l'impôt sur les sociétés (Körperschaftsteuergesetzes - KStG) et est alimenté pour moitié par les cotisations des producteurs réunis dans l'organisation de producteurs et pour moitié par l'aide financière au sens de l'article 15, paragraphe 1, du règlement n° 2200/96 (aide financière).
- 4 Ces ressources du fonds d'exploitation permettent de financer des programmes dits opérationnels qui doivent être soumis aux autorités nationales compétentes et approuvés par ces dernières (article 15, paragraphe 2, sous b) et article 16, paragraphe 1, du règlement n° 2200/96). Les programmes opérationnels peuvent notamment avoir pour objet **[Or. 4]** des investissements dans des exploitations particulières de membres de l'organisation de producteurs (voir l'article 8, paragraphe 2, sous o) du règlement (CE) n° 609/2001 de la Commission du 28 mars 2001 portant modalités d'application du règlement (CE) n° 2200/96 du Conseil en ce qui concerne les programmes opérationnels, les fonds opérationnels et l'aide financière communautaire et abrogeant le règlement (CE) n° 411/97 – le règlement n° 609/2001 – ainsi que l'article 8, paragraphe 2 en combinaison avec l'annexe I, point 17, du règlement (CE) n° 1433/2003 de la Commission du 11 août 2003 portant modalités d'application du règlement (CE) n° 2200/96 du Conseil en ce qui concerne les fonds opérationnels, les programmes opérationnels et l'aide financière – le règlement n° 1433/2003).

5 Durant les années litigieuses, tous les membres de la M-eG ont versé leur cotisation de membre au fonds d'exploitation en y versant 3 % de leur chiffre d'affaires. La M-eG a retenu ce montant lors de chaque livraison.

6 Pour la réalisation des investissements dans les exploitations particulières, la M-eG a conclu avec les différents producteurs des contrats d'acquisition et d'usage (ci-après les « contrats »). Ces contrats étaient libellés en partie comme suit :

7 **« Article 2 – Objet**

[La M-eG] et [le] producteur conviennent de l'acquisition commune à parts égales de l'objet du contrat sur le fondement du règlement (CE) 2200/96 [...] dans le cadre de ce projet. [...] Les partenaires contractuels sont copropriétaires à parts égales.

8 **Article 3 – Paiement**

Le montant de l'investissement s'élève à environ [...] (hors TVA). Le producteur verse sa part provisoire représentant la moitié de la somme de l'investissement à hauteur de [...] en tant prestation par anticipation à [la M-eG] [...]

Les factures du fournisseur sont établies au nom de [la M-eG]. La [M-eG] met à la charge du producteur sa part de 50 % après la livraison et l'établissement de la facture par le fournisseur. Le paiement du solde dû par le producteur s'effectue ensuite [Or. 5] en déduisant le paiement anticipé [...].

9 **Article 9 – Déclaration d'engagement**

Le producteur s'engage pour la durée de la période d'engagement, mais au moins pour une période de 10 ans à compter du début du contrat, à fournir ses produits en tant que membre de [M-eG] (ou de son successeur) à celle-ci.

[OMISSIS]

10 **Article 10 – Période d'engagement**

Le délai d'engagement pour l'utilisation de l'objet est de 5 ans pour les biens mobiliers et les cultures durables et de 12 ans pour les biens immeubles (par exemple des bâtiments). [OMISSIS]

11 **Article 11 – Transfert de propriété**

Après l'expiration de la période d'engagement, la [M-eG] transfère gratuitement sa part de copropriété au producteur ».

12 La commande de l'objet contractuel en cause était effectuée par la M-eG ; les fournisseurs des objets du contrat (fournisseurs en amont) établissaient les factures au nom de la M-eG. Cette dernière facturait au producteur 50 % de ses frais nets

d'acquisition en y ajoutant la TVA. Les 50 % restants des coûts d'acquisition étaient payés par le fonds d'exploitation.

- 13 Conformément au contrat, après l'expiration de la période d'engagement, la M-eG a transféré sa part de copropriété à l'égard de l'objet du contrat gratuitement au producteur.
- 14 Dans ses déclarations de TVA pour l'exercice 2002 du 22 octobre 2003 et l'exercice 2003 du 27 octobre 2004, la M-eG a fait valoir la déduction intégrale de la taxe payée en amont au titre des livraisons des fournisseurs en amont. Elle n'a pas considéré les montants versés par le fonds d'exploitation comme une rémunération des livraisons aux **[Or. 6]** producteurs.
- 15 Après réalisation d'un contrôle fiscal auprès de la requérante, le défendeur et défendeur en « Revision » (le bureau des contribution – Finanzamt) a estimé dans les avis d'imposition rectificatifs pour les années litigieuses du 1^{er} février 2013 que la M-eG aurait dès le départ accordé aux différents producteurs le pouvoir de disposition à l'égard de l'ensemble de l'objet du contrat (et non seulement à l'égard de part de 50 %) et aurait ce faisant procédé à une livraison ; l'objet du contrat a en effet été livré directement au producteur qu'il l'a utilisé. Les aides financières accordées au fonds d'exploitation constituent certes une subvention non imposable. Il conviendrait néanmoins d'appliquer aux opérations en aval de la M-eG au profit des différents producteurs la base minimale d'imposition de l'article 10, paragraphe 5, point 1, en combinaison avec le paragraphe 4 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetzes – UStG). Le prix d'achat de la M-eG serait les montants (nets) versés aux fournisseurs en amont. La réclamation est demeurée sans succès (décision du 14 mai 2013).
- 16 Le tribunal des finances (Finanzgericht – FG) a rejeté le recours par son arrêt publié dans les décisions des tribunaux des finances (Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG) 2017, 517. Il est parti du principe que le bureau des contributions aurait admis à juste titre que la base d'imposition pour les livraisons de la M-eG aux producteurs, réalisées dans le cadre des programmes opérationnels, ne couvrirait pas uniquement le prix payé par les producteurs. Cela ne découlerait cependant pas de l'article 10, paragraphe 5, point 1 en combinaison avec le paragraphe 4 UstG (base d'imposition minimale), mais de l'article 10, paragraphe 1, troisième phrase, UstG. Les versements à partir du fonds d'exploitation à hauteur de 50 % des frais d'acquisition de l'objet contractuel individuel seraient des paiements effectués par des tiers. **[Or. 7]**
- 17 Par son recours en « Revision », la requérante invoque la violation du droit matériel. Les subventions versées par l'Union européenne (UE) à la M-eG serviraient d'après les règlements n° 2200/96, n° 609/2001 et n° 1433/2003 à réaliser des objectifs de politiques structurelles et environnementales. Même des investissements dans des exploitations particulières feraient partie de la « stratégie nationale de programmes opérationnels durables de l'organisation des producteurs de fruits et légumes ».

- 18 La requérante conclut à l'annulation de la décision préalable et de la décision sur réclamation du 14 mai 2013 ainsi qu'à la modification des avis d'imposition pour les exercices 2002 et 2003 du 1^{er} février 2013 en ce sens que la taxe sur le chiffre d'affaires est réduite pour l'année 2002 de 11 908,08 euros et pour l'année 2003 de 20 602,23 euros.
- 19 Le bureau des contributions conclut au rejet du recours en « Revision » pour défaut de fondement.
- 20 Il défend la décision préalable attaquée.

B.

- 21 La chambre sursoit à statuer dans la procédure conformément aux articles 74 et 121 de la loi relative à l'organisation des tribunaux du contentieux fiscal (Finanzgerichtsordnung) et soumet à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles énoncées dans le dispositif de la présente décision, en application de l'article 267, troisième alinéa, TFUE.

22 **I. La législation pertinente**

23 **1. Le droit national**

Les dispositions pertinentes de droit national sont libellées comme suit : **[Or. 8]**

24 **« Article 1^{er} UStG Opérations imposables**

(1) Sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires les opérations suivantes :

1. les livraisons et autres prestations qu'un entrepreneur, dans le cadre de son entreprise, effectue à titre onéreux sur le territoire national. [...]

25 **Article 3 UstG Livraison, autre prestation**

(1) Les livraisons d'un entrepreneur sont les prestations par lesquelles celui-ci ou un tiers mandaté par lui procure à un acheteur ou à un tiers en son nom le droit de disposer d'un bien en son nom propre (remise du pouvoir de disposition)

[...]

(12) Il y a échange lorsque la rémunération d'une livraison consiste en une livraison. Une opération est assimilable à un échange lorsque la rémunération d'une prestation de services consiste en une livraison ou en une autre prestation.

26 **Article 10 UstG Base d'imposition pour les livraisons, autres prestations et acquisitions intracommunautaires**

(1) Lors des livraisons et autres prestations (article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, première phrase), le chiffre d'affaires est déterminé d'après la rémunération. La

rémunération est constituée par tout ce que mobilise le bénéficiaire de la prestation pour obtenir cette dernière, à l'exclusion cependant de la taxe sur le chiffre d'affaires. Entre également dans la rémunération ce qu'une personne autre que le bénéficiaire verse à l'entrepreneur pour la prestation [...].

(2) [...] Dans le cadre de l'échange (article 3, paragraphe 12, première phrase), des opérations assimilables à un échange (article 3, paragraphe 12, deuxième phrase) et [OMISSIS], la valeur de toute opération est considérée comme rémunération de l'autre opération. La taxe sur le chiffre d'affaires ne fait pas partie de la rémunération.

[...]

(4) Le chiffre d'affaires est calculé :

1. lors du transfert d'un bien au sens de l'article 1bis, paragraphe 2 et de l'article 3, paragraphe 1bis ainsi que lors de livraisons au sens de l'article 3, paragraphe 1bis, d'après le prix d'acquisition plus frais accessoires de l'objet ou d'un objet de même type, voire en l'absence de prix d'acquisition d'après des coûts de revient au moment de l'opération ;

2. [...]

3. [...]

La taxe sur le chiffre d'affaires n'entre pas dans la base d'imposition.

(5) Le paragraphe 4 s'applique mutatis mutandis :

1. aux livraisons et autres prestations effectuées par des sociétés de personnes au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, points 1 à 5, de la loi relative à l'impôt sur les sociétés, par les associations de personnes non dotées de la personnalité juridique ainsi que par les communautés dans le cadre de leur entreprise, en faveur de leurs actionnaires, sociétaires, membres, associés ou proches de ceux-ci ainsi que par des entrepreneurs individuels **[Or. 9]** en faveur de leurs proches.

2. [...]

lorsque la base d'imposition au sens du paragraphe 4 est supérieure à la rémunération au sens du paragraphe 1 ».

27 « Article 1^{er} KStG – Assujettissement illimité

(1) Sont entièrement soumises à l'impôt sur les sociétés, les sociétés, associations de personnes et actifs affectés dont la direction ou le siège est établi sur le territoire national :

[...]

5. association sans personnalité juridique, institutions, fondations et autres capitaux affectés de droit privé ; [...] »

28 2. Droit de l'Union

Les dispositions pertinentes du droit de l'Union sont dans le présent litige l'article 2, l'article 11 et l'article 27, paragraphe 1, de la directive 77/388/CEE (encore applicable au cours des années litigieuses) ainsi que le règlement n° 2200/96, le règlement n° 609/2001 et le règlement n° 1433/2003.

29 II. Appréciation au regard du droit national

Vu de manière isolée sous l'angle du droit national, le recours devrait être rejeté pour divers motifs (indépendants les uns des autres).

30 1. Les parties intéressées et le tribunal des finances partent de manière concordante et à juste titre du principe que la M-eG a livré l'objet du contrat aux producteurs concernés au cours des années litigieuses (et ne leur a pas seulement transféré une part de copropriété de 50 %) (voir à ce sujet [OMISSIS] arrêt du 4 octobre 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:734 [OMISSIS], points 33 et 34). Il est indiscuté entre les parties que ces livraisons ont été effectués à titre onéreux ([OMISSIS]). **[Or. 10]**

31 2. Les parties et le tribunal des finances n'ont cependant pas tenu compte du fait qu'outre l'obligation de payer leur part inscrite à l'article 9 du contrat, les producteurs se sont engagés à fournir à la M-eG durant la période d'investissement, mais au moins pour 10 ans, des fruits et légumes.

32 a) Les opérations pourraient être à chaque fois un échange avec compensation financière (article 3, paragraphe 12, UStG) dans le cadre duquel un paiement en liquide lié à une livraison est la rémunération d'une prestation ([OMISSIS]). Les parties se sont engagées dans le cadre d'un contrat synallagmatique à se fournir des prestations réciproques (voir sur cette exigence, les arrêts du 3 septembre 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, point 33 ; du 26 septembre 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599 [OMISSIS] point 41). Le fait qu'en raison de l'article 11, paragraphe 1, sous c), point 3, du règlement n° 2200/96, il existe de toute façon une obligation de livraison fondée sur les statuts (durant la période d'appartenance à l'organisation) ne fait pas obstacle à cette appréciation parce que les producteurs ont pris l'engagement de livraison pour une période étendue (la durée d'engagement, au moins 10 ans) (article 9 du contrat).

33 La livraison ne serait d'ailleurs pas une mise à disposition ([OMISSIS]) **[Or. 11]** parce que l'objet du contrat ne serait pas une matière mise à disposition.

34 b) En vertu du droit national, la valeur de chaque opération devrait alors être considérée comme la rémunération de l'autre opération (article 10, paragraphe 2, deuxième phrase, UStG) ; la base d'imposition serait (après compensation avec la

compensation financière, [OMISSIS]) 50 % du prix d'acquisition versé par la M-eG aux fournisseurs en amont ([OMISSIS]).

- 35 3. Même s'il devait néanmoins ne pas y avoir d'échange avec compensation financière, le tribunal des finances a admis à juste titre qu'en vertu de l'article 10, paragraphe 1, troisième phrase, UstG ([OMISSIS]) font partie de la rémunération pour ces livraisons non seulement les montants facturés aux producteurs, mais également les versements effectués à partir du fonds d'exploitation. ([OMISSIS]).
- 36 Les paiements du fonds d'exploitation à la M-eG sont des paiements d'un tiers et non un redéploiement des propres ressources financières dans la mesure où le fonds d'exploitation est soumis en vertu du droit national (article 1^{er}, paragraphe 1, point 5, KStG, article 2 UstG) [Or. 12] à l'impôt sur les sociétés en tant que capital affecté et qu'il peut avoir la capacité juridique du point de vue du droit de la taxe sur la valeur ajoutée ([OMISSIS]). Il s'agit d'un capital affecté dont la M-eG ne pouvait pas disposer librement, et qui ne pouvait au contraire être utilisé que pour les objectifs cités à l'article 15, paragraphe 2, du règlement n° 2200/96, de l'article 3 du règlement n° 609/2001 et à l'article 5 du règlement n° 1433/2003. La circonstance que les versements de l'Union européenne au fonds d'exploitation servaient (d'après l'estimation concordante des parties et du tribunal des finances) à soutenir l'intérêt général ne change rien, du point de vue du droit national, au rattachement direct du paiement à partir du fonds d'exploitation que le tribunal des finances a déduit du contrat de la M-eG avec les différents producteurs d'une manière qui ne saurait être critiquée en « Revision ».
- 37 4. Si on ne saurait reconnaître un échange avec compensation financière, ni souscrire à l'opinion du tribunal des finances que le paiement du fonds d'exploitation est une rémunération versée par un tiers, le bureau des contributions serait correctement parti du principe qu'en vertu du droit national, les prix d'acquisition versés par la M-eG aux fournisseurs en amont seraient dans le présent litige la base d'imposition pour les livraisons de la M-eG aux producteurs. Cela découlerait alors de l'article 10, paragraphe 5, point 1 et paragraphe 4, première phrase, point 1, UstG.
- 38 a) La rémunération versée par les producteurs en tant que personnes proches est inhabituelle sur le marché ; l'opération n'a pas non plus été soumise à l'impôt par la M-eG à un niveau habituel sur le marché ([OMISSIS]). [Or. 13]
- 39 b) D'après la jurisprudence actuelle du Bundesfinanzhof, la circonstance que certains producteurs pourraient avoir droit à la déduction intégrale de la taxe payée en amont ne fait pas obstacle à l'application de la base d'imposition minimale dans le présent litige ([OMISSIS]) ; en effet, les objets du contrat que la requérante a livrés aux producteurs sont couverts en tant que biens d'investissement au sens de l'article 15 bis, paragraphe 1, UstG pour les producteurs à la régularisation de la déduction.

40 III. Appréciation au regard du droit de l'Union

Il existe cependant, à de nombreux égards, des doutes au sens de l'article 267, troisième alinéa, TFUE quant à la compatibilité avec le droit de l'Union de l'opinion exposée sous B.II et fondée sur le droit national.

- 41 1. Si en raison de l'obligation assumée à l'article 9 du contrat, qui va plus loin dans le temps que l'obligation contenue à l'article 11, paragraphe 1, sous c), point 3, du règlement n° 2200/96, la Cour devait parvenir à la conclusion que dans des circonstances comme celles de la procédure au principal il y a du point de vue du droit de l'Union un échange avec compensation financière, la base d'imposition devrait être déterminée d'après l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a) de la directive 77/388/CEE puisque le droit de l'Union ne contient pas de réglementation spéciale sur la base d'imposition en cas d'échange, comparable à l'article 10, paragraphe 2, deuxième phrase, UstG (voir arrêts du 3 juillet 2001, Bertelsmann, C-380/99, EU:C:2001:372 [OMISSIS] point 17 ; et Serebryannay vek, EU:C:2013:599, [OMISSIS] point 38). **[Or. 14]** La base d'imposition est ainsi tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.
- 42 a) Il conviendrait à cet égard de tenir compte de l'obligation de livraison assumée par les producteurs puisque ces derniers ne l'aurait acceptée qu'en raison de la livraison et que la base d'imposition d'une livraison de biens est tout ce que perçoit le fournisseur en contrepartie directe de la livraison si cela peut s'exprimer en argent et a une valeur subjective (voir arrêt du 23 novembre 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, [OMISSIS] points 12 et 16).
- 43 b) Tel est le cas en l'espèce en ce qui concerne la livraison à prix réduit par la M-eG et l'obligation des producteurs de livrer à la M-eG les fruits et légumes cultivés. La M-eG a obtenu des producteurs dans le présent litige en contrepartie de la livraison des objets du contrat la compensation financière et une obligation de livraison ; la base d'imposition serait ici la différence vis-à-vis du prix d'acquisition versée par la M-eG (voir arrêt du 2 juin 1994, Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, [OMISSIS] point 19) ; les producteurs se sont en effet engagés dans ledit contrat à effectuer à l'avenir des livraisons (voir arrêts RCI Europe, EU:C:2009:507, [OMISSIS] points 31 et 33 ; et Serebryannay vek, EU:C:2013:599, [OMISSIS] point 41).
- 44 c) Du point de vue du droit de l'Union, l'existence **[Or. 15]** d'un échange avec compensation financière est déjà douteuse dans la mesure où il existe de toute façon une obligation de livraison (plus courte) des producteurs en raison des statuts, fondés sur le droit de l'Union (voir article 11, paragraphe 1, sous c), point 3, du règlement n° 2200/96).
- 45 d) En outre, la circonstance que l'exigibilité de l'impôt pour les livraisons futures de fruits et légumes ne peut naître que lorsque tous les éléments pertinents du fait générateur – la livraison future – sont connus et donc en particulier que les objets sont précisément définis, pourrait faire obstacle à cette appréciation (voir arrêts du

21 février 2006, BUPA Hospitals et Goldsbrough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, point 48 ; et du 23 décembre 2015, Air France-KLM et Hop ! Brit-Air, C-250/14 et C-289/14, EU:C:2015:841, point 39). Les acomptes et paiements anticipés pour des livraisons de biens et de services qui ne sont pas encore clairement définis ne peuvent donc pas être soumis à la TVA (voir arrêts du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, point 31 ; et du 19 décembre 2012, Orfey, C-549/11, EU:C:2012:832, point 28).

- 46 e) Eu égard aux arrêts de la Cour RCI Europe (EU:C:2009:507 [OMISSIS]) et Serebryannay vek (EU:C:2013:599, [OMISSIS]), la chambre est tentée d'admettre que l'obligation de livrer des fruits et légumes qui ne sont pas encore déterminés avec précision pourrait néanmoins suffire ; cela n'est cependant pas certain. De cette incertitude naît le point sous a) de la première question préjudicielle.
- 47 2. Indépendamment de cela, il y a lieu de préciser en réponse au point sous b) de la première question préjudicielle si dans des circonstances comme celles de la présente procédure, une aide financière versée par le fonds d'exploitation à l'organisation de producteurs au sens de l'article 15 [Or. 16] du règlement n° 2200/96 est une « subvention d'un tiers liée au prix de la livraison ».
- 48 a) En prévoyant que la base d'imposition à la TVA comprend, dans les hypothèses qu'il détermine, les subventions versées aux assujettis liées au prix de la livraison, l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la directive 77/388/CEE vise à soumettre à la TVA la valeur totale des biens et services et ainsi à éviter que le versement d'une subvention réduise le montant de la recette fiscale (voir arrêt du 15 juillet 2004, Commission/Allemagne, C-144/02, EU:C:2004:444, [OMISSIS] point 26). Cette disposition concerne des situations impliquant trois parties : la personne (institution publique) qui accorde la subvention, l'opérateur économique qui reçoit la subvention et l'acheteur de l'objet livré par l'opérateur économique subventionné (voir arrêt du 13 juin 2002, Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, [OMISSIS] point 23). Seules sont couvertes les subventions qui sont la contrepartie intégrale ou partielle de la livraison de biens ou de services et qui ont été versées par un tiers au vendeur ou prestataire de services (arrêt du 22 novembre 2001, Office des produits wallons, C-184/00, EU:C:2001:629 [OMISSIS]). Les autres subventions ne sont pas couvertes et « ne sont pas en tant que telles imposables au titre de l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive » (voir conclusions de l'avocat général Geelhoed du 27 novembre 2003, dans l'affaire Commission/Italie, C-381/01, EU:C:2003:642, point 46).
- 49 b) De l'avis de la chambre, le droit de l'Union ne répond pas à la question de savoir qui, dans des circonstances comme celles de la présente affaire, [Or. 17] est un « tiers » au sens de l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), de la directive 77/388/CEE.
- 50 aa) Comme il a été indiqué auparavant (B.II.3) il s'agit du point de vue du droit national du fonds d'exploitation qui jouit de la capacité juridique.

- 51 bb) Le règlement n° 2200/96, le règlement n° 609/2001 et le règlement n° 1433/2003 ne permettent toutefois pas de savoir clairement si tel est également le cas du point de vue du droit de l'Union. Le fonds d'exploitation procède au cofinancement afin de responsabiliser les organisations de producteurs avant tout en ce qui concerne leurs décisions financières et d'orienter vers des perspectives d'avenir l'affectation des ressources publiques qui leur sont consacrées (voir en ce sens le dixième considérant du règlement n° 2200/96). Le fonds d'exploitation assure, entre autres, la bonne utilisation des fonds communautaires (voir le quatrième considérant du règlement n° 609/2001 ainsi que le cinquième considérant du règlement n° 1433/2003). C'est la raison pour laquelle, lors du contrôle de l'existence d'une « subvention liée au prix de la livraison » les « tiers » pourraient être les autorités compétentes (voir l'Union européenne elle-même) qui accordent les aides financières par avis.
- 52 c) Il n'est par conséquent pas non plus entièrement certain du point de vue du droit de l'Union si les aides financières sont « des subventions directement liées au prix de la livraison ».
- 53 aa) La Cour de justice exige à cet effet qu'il existe un lien direct entre la livraison et la subvention :
- la subvention doit être versée par un tiers précisément pour la livraison d'un bien déterminé (voir arrêts Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [OMISSIS] points 10, 12 et 18 ; et Commission/Allemagne, [Or. 18] EU:C:2004:444, [OMISSIS] points 28 et 31) ;
 - la subvention doit bénéficier au destinataire de l'objet. Le prix à payer par le destinataire doit être fixé de telle manière que le prix diminue à proportion de la subvention accordée au vendeur. Le versement de la subvention au vendeur doit ainsi permettre à ce dernier, objectivement, d'offrir la vente de l'objet ou la prestation de service à un prix inférieur à celui qu'il devrait exiger sans la subvention (voir arrêts Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [OMISSIS] point 14 ; et Commission/Allemagne, EU:C:2004:444, [OMISSIS] point 29) ;
 - le prix de l'objet doit être fixé dans son principe au plus tard au moment de la survenance du fait générateur (arrêts Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [OMISSIS] point 17 ; et Commission/Allemagne, EU:C:2004:444, [OMISSIS] point 30) ;
 - l'engagement de verser la subvention pris par l'organisme qui l'octroi doit être le corollaire du droit de la percevoir reconnu au bénéficiaire (arrêts Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [OMISSIS] point 13 ; et Commission/Allemagne, EU:C:2004:444, [OMISSIS] point 28).
- 54 bb) L'instance précédente a considéré que cette condition était remplie et a apprécié le litige en ce sens que l'objectif de promotion poursuivi avec les ressources du fonds d'exploitation ne faisait pas obstacle à ce que lesdites ressources soient intégrés dans la base d'imposition.

- 55 cc) La chambre est tentée de considérer que l'appréciation du tribunal des finances (cette appréciation relève d'ailleurs de la compétence des juridictions nationales – voir arrêt Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [OMISSIS] points 14 et 18), est compatible avec l'article 11, partie A, paragraphe 1, sous a), [Or. 19] de la directive 77/388/CEE :
- la subvention est précisément versée pour la livraison d'un objet déterminé en tant qu'investissement dans une exploitation particulière (article 8, paragraphe 2, sous o), du règlement n° 609/2001, article 8, paragraphe 2 en combinaison avec l'annexe I, n° 17 du règlement n° 1433/2003) (article 3 du contrat), raison pour laquelle pour octroyer l'aide financière conformément aux articles 9 à 11 du règlement n° 609/2001, et aux articles 17 et 18, paragraphe 2, du règlement n° 1433/2003 il y a lieu de présenter notamment des preuves des dépenses effectuées dans le cadre du programme opérationnel et des cotisations versées par les membres (article 15, paragraphe 1, alinéa 2, du règlement n° 2200/96, article 3 du règlement n° 609/2001 et article 6 du règlement n° 1433/2003) ;
 - la subvention a bénéficié aux producteurs en tant que destinataires de l'objet dans la mesure où le versement de la subvention à la M-eG a objectivement permis à celle-ci de vendre l'objet à un prix inférieur à celui qu'elle aurait dû exiger en l'absence de subvention ;
 - le prix de l'objet était déterminé dans son principe au plus tard au moment de la survenance du fait générateur (article 3 du contrat, articles 9 et suivants du règlement n° 609/2001, articles 17 et suivants du règlement n° 1433/2003) ;
 - l'engagement de l'organisme octroyant la subvention de verser celle-ci était le corollaire du droit de la M-eG à percevoir ladite subvention lorsqu'elle effectue la livraison (article 3 du contrat, articles 9 et suivants du règlement n° 609/2001, articles 17 et suivants du règlement n° 1433/2003).
- 56 dd) Cette appréciation n'échappe cependant pas à tout doute du point de vue du droit de l'Union ; cela conduit au point sous b) de la première question préjudicielle.
- 57 Selon la chambre, le fait que la Cour de justice a décidé dans ses arrêts du 15 juillet 2004 Commission/Italie, C-381/01 (EU:C:2004:441 [OMISSIS]) [Or. 20] Commission/Finlande, C-495/01 (EU:C:2004:442), Commission/Allemagne C-144/02 (EU:C:2004:444) et Commission/Suède, C-463/02 (EU:C:2004:455), que des aides accordées dans le secteur des fourrages séchés qui ont été versées sur le fondement du règlement (CE) n° 603/95 du Conseil, du 21 février 1995, portant organisation commune des marchés dans le secteur des fourrages séchés, ne sont pas des « subventions directement liées au prix de ces opérations » peut faire naître des doutes au regard du droit de l'Union. La Cour a justifié cette appréciation, entre autres, ainsi :

- le régime d'aide n'est pas un régime de promotion de la consommation qui devrait inciter les tiers à acheter du fourrage séché dont le prix grâce à l'aide, serait inférieur au cours du marché mondial. Le régime vise au contraire à permettre aux tiers de s'approvisionner dans la Communauté à un prix comparable au cours du marché mondial, cours auquel ils pourraient en toute hypothèse s'approvisionner en dehors de la Communauté si, en l'absence d'aide, l'offre au sein de celle-ci n'existait pas ou se révélait insuffisante (arrêt Commission/Allemagne EU:C:2004:444, [OMISSIS] point 38) ;
 - l'entreprise de transformation ne pourrait pas disposer de l'aide qu'elle a perçue. Elle ne jouerait qu'un rôle d'intermédiaire entre l'organisme versant l'aide et le producteur du fourrage (arrêt Commission/Allemagne, EU:C:2004:444, [OMISSIS] point 45).
- 58 ee) Ces développements concernent certes une situation différente, mais ils pourraient être importants pour le présent litige ; en effet, les aides financières au sens de l'article 15, paragraphe 1, du règlement n° 2200/96 ne servent pas dans le cadre des programmes opérationnels à encourager la consommation des biens d'investissement par les producteurs, mais visent les objectifs mentionnés à l'article 11, paragraphe 1, sous b) et à l'article 15, paragraphe 4, du règlement n° 2200/96. Elles réduisent en particulier les coûts de production des producteurs de fruits et légumes [Or. 21]. Le fonds d'exploitation joue uniquement un rôle d'intermédiaire servant, entre autres, aux autorités compétentes à contrôler l'utilisation des fonds. Il semble donc s'imposer de confier à la Cour de justice, conformément à l'article 267, troisième alinéa, TFUE, l'interprétation de la directive 77/388/CEE ainsi que du règlement n° 2200/96, du règlement n° 609/2001 et du règlement n° 1433/2003.
- 59 3. Dans l'hypothèse où selon la Cour de justice, dans des circonstances comme celles de la présente affaire, seuls font partie de la base d'imposition les montants payés par le producteur en cas d'octroi d'aides financières, il reste à préciser si le droit de l'Union fait obstacle à l'application de la base d'imposition minimale de l'article 10, paragraphe 5, UStG.
- 60 a) Cette disposition est une mesure nationale particulière et dérogatoire au sens de l'article 27, paragraphe 1, de la directive 77/388/CEE ([OMISSIS]) et elle ne saurait être appliquée que si cela s'avère nécessaire pour prévenir les fraudes et les évasions fiscales (arrêt du 29 mai 1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, [OMISSIS] points 22 et suivants ainsi que 25 et suivants ; [OMISSIS]).
- 61 b) Il existe fondamentalement dans le cadre de transactions entre personnes proches un certain risque d'évasion fiscale auquel l'application de la base d'imposition minimale ouvre la porte. Dans la présente affaire, la rémunération à payer par les producteurs est inhabituelle sur le marché de sorte que les recettes de TVA (et donc les ressources propres de l'UE tirées de la TVA) diminueraient si la subvention ne faisait pas partie de la base d'imposition celle-ci ne recouvrant que le prix de vente diminué de la subvention. [Or. 22]

- 62 c) Le risque de fraude ou d'évasion fiscale n'existe par contre pas s'il ressort des données objectives que l'assujetti a correctement agi (voir arrêt du 29 mai 1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, [OMISSIS] point 26).
- 63 d) L'application de la base d'imposition minimale de l'article 10, paragraphe 5, point 1, UstG pourrait par conséquent être illicite si la circonstance que la livraison a lieu à un prix réduit repose sur le fait que le fournisseur reçoit à cet effet une aide financière de l'UE. D'où la seconde question préjudicielle.
- 64 4. La troisième question préjudicielle vise à préciser si la base d'imposition minimale peut être appliquée alors que le destinataire de la prestation a droit à la déduction intégrale de la taxe payée en amont lorsqu'il en va de la livraison à prix réduit de biens d'investissement soumise à la régularisation des déductions (article 20 de la directive 77/388/CEE).
- 65 a) Fondamentalement, le Bundesfinanzhof transpose également à la mesure nationale particulière de l'article 10, paragraphe 5, UstG ([OMISSIS]) fondée sur l'article 27, paragraphe 1, de la directive 77/388/CE, la jurisprudence relative à l'article 80 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et en vertu de laquelle la base d'imposition minimale n'est pas applicable pour les prestations rendues à une entreprise qui a droit à la déduction intégrale de la taxe payée en amont (voir arrêt du 26 avril 2012, Balkan and Sea Properties, C-621/10 et C-129/11, EU:C:2012:248 [OMISSIS]).
- 66 b) Le Bundesfinanzhof part cependant jusqu'à maintenant du principe que l'article 10, paragraphe 5, [Or. 23] UStG peut être appliqué aux livraisons à un destinataire de services ayant droit à la déduction intégrale de la taxe payée en amont lorsque la déduction invoquée par le destinataire de la prestation est soumise à la régularisation de la déduction au sens de l'article 15bis UStG ([OMISSIS]). Il assume qu'il y aurait à cet égard un risque de fraude et d'évasion fiscale. ([OMISSIS]). Si par exemple dans le présent litige, un producteur soumis au régime d'imposition ordinaire et ayant droit à la déduction intégrale de la taxe payée en amont passait après l'acquisition de l'objet du contrat de l'imposition normale à l'imposition au taux moyen (articles 24 UstG, article 25 de la directive 77/388/CEE), cela conduirait en vertu de l'article 15bis, paragraphe 7, UstG à une régularisation de la taxe payée en amont ([OMISSIS]), qui aurait alors lieu sur le fondement d'une taxe en amont reposant sur une base d'imposition réduite. Le Bundesfinanzhof en a déduit un risque d'évasion fiscale.
- 67 c) On peut douter du point de vue du droit de l'Union, que cette approche soit conforme à l'arrêt de la Cour Balkan and Sea Properties und Provalidinvest (C-621/10 et C-129/11, EU:C:2012:248 [OMISSIS]) qui ne contient pas une telle restriction.
- 68 5. Toutes les questions préjudicielles sont décisives pour la décision compte tenu de l'autonomie des fondements de la motivation.

69 6. Le fondement juridique de la saisine de la Cour est l'article 267, troisième alinéa, TFUE. **[Or. 24]**

[OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL