CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M^{ME} CHRISTINE STIX-HACKL

présentées le 14 décembre 2004¹

I — Introduction

1. Par le présent recours, la Commission demande à faire constater que le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a manqué à ses obligations au titre du traité CE en accordant, en violation des articles 17 et 18 de la sixième directive 77/388/CEE² (ci-après la «sixième directive») le droit de déduire la TVA pour certaines livraisons de carburant à des non-assujettis.

2. Cette affaire soulève en particulier la question de savoir si la réglementation britannique relative à la TVA en vertu de laquelle un employeur a le droit de procéder à la déduction de la taxe versée en amont à l'égard des remboursements effectués pour le carburant fourni à ses salariés est comparable à la réglementation néerlandaise de déduction que la Cour, dans son arrêt du 8 novembre 2001, *Commission/Pays-Bas*³, a

jugée incompatible avec les articles 17, paragraphe 2, sous a), et 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive.

II — Cadre juridique

A — La réglementation communautaire

3. L'article 4 de la sixième directive dispose entre autres:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — Sixième directive 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).

3 — Arrêt du 8 novembre 2001 (C-338/98, Rec. p. I-8265).

[...]

4. Le terme 'd'une façon indépendante' utilisé au paragraphe 1 exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.

[...]»

4. L'article 17 de la sixième directive intitulé «Naissance et étendue du droit à déduction» dispose entre autres au paragraphe 2, sous a):

«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 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 de la sixième directive intitulé «Modalités d'exercice du droit à déduction» prévoit entre autres:

«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;

[...]

3. Les États membres fixent les conditions et modalités suivant lesquelles un assujetti peut être autorisé à procéder à une déduction à laquelle il n'a pas procédé conformément aux paragraphes 1 et 2.

[...]»

6. L'article 22, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive dispose entre autres:

«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 [...]

vigueur le 1^{er} décembre 1991 prévoient à l'égard du remboursement des frais de carburant par un assujetti:

De même, tout assujetti doit délivrer une facture pour les acomptes qui lui sont versés par un autre assujetti avant que la livraison ne soit effectuée ou que la prestation de services ne soit achevée.»

«2. L'article 3 s'applique lorsque du carburant est fourni à une personne qui n'est pas un assujetti et qu'un assujetti paie à ladite personne:

a) le coût qu'elle a effectivement supporté pour le carburant; ou

7. L'article 22, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive dispose:

b) un montant dont tout ou partie avoisine le coût du carburant, qui lui est versé pour lui rembourser ce coût et qui est déterminé par référence à:

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

i) la distance totale parcourue par le véhicule consommant le carburant (que cette distance inclue ou non les trajets effectués pour des besoins autres que pour l'activité de l'assujetti), et

B — *La réglementation nationale*

8. Les articles 2 et 3 du VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (ci-après l'«arrêté relatif à la TVA de 1991») entré en

ii) la cylindrée du véhicule, que l'assujetti verse ou non une indemnité à titre de remboursement de tout autre frais.

3. Lorsque le présent article s'applique, le carburant est considéré, aux fins de l'article 14, paragraphe 3, de la loi de 1983 sur la TVA [Value Added Tax Act 1983], comme ayant été fourni à l'assujéti aux fins d'une activité qu'il exerce et pour un montant égal à celui qu'il a versé conformément à l'article 2, points a) ou b), selon le cas (à l'exclusion du remboursement de tout autre coût que celui du carburant).»

9. Il est indiqué dans les notes explicatives jointes à cet arrêté:

«Le présent arrêté, qui entre en vigueur le 1^{er} décembre 1991, légalise une pratique administrative déjà ancienne. Il prévoit que le carburant acheté par les salariés est considéré comme fourni à l'employeur, lorsque les premiers sont remboursés soit au moyen d'une indemnité kilométrique, soit sur la base du prix effectivement payé. [...]»

10. D'après la description du gouvernement du Royaume-Uni, le remboursement par l'employeur des frais au titre de l'article 2, sous b), de l'arrêté relatif à la TVA de 1991 s'effectue en pratique d'après le système suivant: le salarié remet à l'employeur un carnet de route détaillé reprenant les trajets professionnels, le nombre correspondant de kilomètres parcourus ainsi que la cylindrée

du véhicule utilisé. Le salarié remet en outre à l'employeur une facture dite simplifiée pour le carburant qui ne reprend pas nommément le bénéficiaire du carburant.

11. Le salarié calcule alors les frais de carburant à l'aide d'une liste publiée des coûts moyens de carburant par kilomètre, établie par le Royal Automobile Club, l'Automobile Association ou les UK Customs (douanes britanniques) sur la base de taux reconnus par le Inland Revenue (administration fiscale) et d'informations détaillées fournies par les constructeurs automobiles. À l'aide de ces facteurs — le nombre de kilomètres des trajets professionnels ainsi que les frais de carburant par kilomètre pour le type de véhicule en cause — l'employeur pourrait calculer, ainsi que l'affirme le gouvernement du Royaume-Uni, le coût exact des trajets professionnels du salarié et les rembourser.

III — Procédure précontentieuse et procédure judiciaire

12. La Commission a introduit par lettre de mise en demeure du 10 mai 1995 une procédure en manquement au titre de l'article 226 CE contre le Royaume-Uni estimant que la possibilité de déduction prévue aux articles 2 et 3 de l'arrêté relatif

à la TVA de 1991 enfreignait l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive faute d'exigence de présentation d'une facture.

Commission, a été rendu, la Commission a introduit le présent recours par mémoire du 27 janvier 2003, inscrit au registre de la Cour le 28 janvier 2003.

13. Après un examen plus approfondi, la Commission a étendu son grief par deux lettres de mise en demeure du 17 octobre 1996 et du 3 décembre 1997 en y ajoutant celui de la violation de l'article 17 de la sixième directive. Elle y a affirmé que l'arrêté relatif à la TVA de 1991 violerait également cette disposition parce qu'il permettrait la déduction de la taxe pour des livraisons de biens et de services à des salariés, et donc à des non-assujettis, ainsi que pour des besoins autres que les opérations de l'employeur.

16. La Commission conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

14. Le gouvernement du Royaume-Uni a rejeté les critiques de la Commission dans ses lettres du 13 juillet 1995, du 16 décembre 1996 et du 28 janvier 1998 et a fait valoir qu'en vertu de la sixième directive un droit à déduction pour le remboursement des frais de carburant des salariés occasionnés par les activités professionnelles pour le compte de l'employeur, tel que réglé dans l'arrêté relatif à la TVA de 1991, devrait exister.

— constater que, en octroyant à des assujettis le droit de déduire la TVA sur certaines livraisons de carburant à des non-assujettis, contrairement aux dispositions des articles 17 et 18 de la sixième directive, le Royaume-Uni a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE;

— condamner le Royaume-Uni aux dépens de l'instance.

15. Restant attachée à son point de vue, la Commission a adressé le 14 octobre 1998 un avis motivé au gouvernement du Royaume-Uni qui a lui aussi maintenu sa position dans sa lettre en réponse du 15 décembre 1998. Après que, le 8 novembre 2001, l'arrêt de la Cour Commission/Pays-Bas, attendu par la

Le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord conclut à ce qu'il plaise à la Cour rejeter la requête de la Commission.

IV — Examen des moyens avancés par la Commission

17. Les moyens avancés par la Commission concernent, d'une part, les conditions de naissance du droit à déduction de la taxe versée en amont, telles que posées à l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive, et, d'autre part, les conditions réglées à l'article 18 de cette directive pour l'exercice du droit à déduction de la taxe versée en amont⁴.

A — Sur la violation de l'article 17 de la sixième directive

1) Principaux arguments des parties

18. Selon la Commission, l'arrêté relatif à la TVA de 1991 litigieux viole l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, d'une part, en permettant la déduction de la taxe versée en amont pour les livraisons faites à un non-assujetti, à savoir le salarié, et, d'autre part, en ne garantissant pas que le

droit à déduction de la taxe versée en amont ne se rapporte qu'aux livraisons de carburant utilisé pour les opérations imposables de l'employeur. Elle s'appuie à cet égard en premier lieu sur l'arrêt Commission/Pays-Bas et affirme que la présente réglementation britannique serait comparable à celle que la Cour a jugée dans cet arrêt comme étant incompatible avec la sixième directive.

19. La Commission n'exclut pas que dans de nombreux cas les acquisitions des salariés soient en réalité des livraisons à leur employeur et donc à un assujetti autorisé à procéder à la déduction. Il n'y aurait cependant pas dans la présente affaire, à l'inverse de ce qui était le cas dans l'affaire Intiem⁵, de lien direct entre deux assujettis, en l'espèce entre le fournisseur du carburant et le salarié.

20. Le gouvernement du Royaume-Uni renvoie tout d'abord à l'importance du principe en vertu duquel un assujetti est autorisé à déduire la taxe sur la valeur ajoutée grevant des biens ou services utilisés si et dans la mesure où ces biens et services sont utilisés pour les besoins de ses opérations imposables. Cela devrait assurer la neutralité fiscale de toutes les transactions économiques dans la Communauté.

4 — Sur cette séparation voir arrêt du 29 avril 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Rec. p. I-5583), ainsi que arrêt Commission/Pays-Bas (précité à la note 3), point 71.

5 — Arrêt du 8 mars 1988 (165/86, Rec. p. 1471).

21. La présente affaire concernerait la question de savoir si l'article 17 de la sixième directive accorde un droit à déduction de la taxe versée en amont dans les situations dans lesquelles un salarié effectue une acquisition pour ou au profit de l'entreprise de l'employeur et obtient par la suite de la part de l'entreprise le remboursement de ces dépenses. Si les biens et services sont utilisés dans le cadre d'une opération imposable, il serait sans importance de savoir si le destinataire effectif (ou même contractuel) des biens et services est l'employeur lui-même ou son salarié ou son représentant.

22. La Commission méconnaîtrait la réalité économique. Si l'on suivait son argumentation — formelle —, l'employeur ne pourrait pas, contrairement aux dispositions de la sixième directive, procéder à une déduction de la taxe versée en amont pour toutes les dépenses professionnelles. Les livraisons de carburant seraient en réalité faites, via le salarié, à l'employeur assujéti pour ses opérations imposables. La situation serait à peu près comparable à celle d'un salarié qui à l'occasion d'un voyage d'affaires supporte des frais de séjour, de restauration et de transport ou à celle d'un travailleur employé sur un chantier à l'extérieur d'une entreprise de construction qui achète des outils. Des problèmes particuliers de délimitation seraient certes liés à l'acquisition de carburant, mais cela ne saurait s'opposer par principe au droit à déduction.

23. Le gouvernement du Royaume-Uni admet certes qu'il y a des similitudes entre

le système visé dans l'arrêt Commission/Pays-Bas et le système britannique. À la différence du premier, le système britannique garantit — pour autant que cela soit raisonnablement possible pour un système basé sur des estimations — que la taxe sur la valeur ajoutée ne soit déductible qu'à l'égard des frais de transports réels du salarié. Le gouvernement du Royaume-Uni partage le point de vue que le droit à déduction de la taxe versée en amont au titre de l'arrêté relatif à la TVA de 1991 devrait être limité au carburant utilisé pour les opérations taxées de l'employeur. Dans l'application et la mise en œuvre de l'arrêté relatif à la TVA de 1991, le droit à déduction de la taxe versée en amont serait effectivement limité en ce sens. Il ne serait pas dans l'intérêt de l'employeur de rembourser les frais de carburant allant au-delà des trajets professionnels.

24. Dans sa réponse écrite à la question de la Cour, le gouvernement du Royaume-Uni a admis qu'il n'y aurait dans l'arrêté relatif à la TVA de 1991 pas de lien juridiquement contraignant entre le droit à déduction de l'employeur au titre des articles 2 et 3 de l'arrêté relatif à la TVA de 1991 et l'utilisation du carburant acheté par le salarié pour les opérations imposables de l'employeur. Le lien nécessaire apparaîtrait cependant à la lumière du Value Added Tax Act de 1994 (ci-après la «loi relative à la TVA de 1994»). Les dispositions de cette loi décrites par le gouvernement du Royaume-Uni contiennent

la base juridique de l'arrêté relatif à la TVA de 1991, une définition générale de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA sur les livraisons de biens et de services pour les besoins de l'entreprise de l'assujetti) et la réglementation en vertu de laquelle la taxe en amont n'est déductible, en cas d'utilisation mixte, qu'au prorata des biens et services utilisés pour les besoins de l'entreprise.

objet de libérer l'entrepreneur entièrement de la TVA due ou acquittée dans le cadre de son activité économique. Le système de TVA commun garantit donc que toutes les activités économiques, indépendamment de leur objet et de leur résultat, soient grevées fiscalement de manière neutre dans la mesure où ces activités sont elles-mêmes soumises à la TVA⁷.

2) Appréciation

25. Avant d'examiner la question de savoir si le mécanisme de déduction litigieux au titre de l'arrêté relatif à la TVA de 1991 est compatible avec l'article 17 de la sixième directive, il convient de rappeler tout d'abord certains principes du droit à déduction de la taxe versée en amont réglé dans ces dispositions.

26. Le droit à déduction de la taxe versée en amont est d'après la jurisprudence constante de la Cour une partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut par principe pas être restreint⁶. La réglementation sur la déduction de la taxe versée en amont a pour

27. En vertu de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, l'«assujetti» est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable la TVA due ou acquittée 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» «dans la mesure où les biens ou services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées».

28. D'après les termes de cette disposition, le droit à déduction présuppose donc tout d'abord que la personne en cause soit un assujetti au sens de la sixième directive et que les biens et services en cause soient utilisés pour les besoins de ses opérations taxées⁸.

29. Il ressort en outre du libellé de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive que le droit à déduction de la taxe versée en amont n'existe qu'à l'égard de la

6 — Voir, entre autres, arrêt du 1^{er} avril 2004, *Bockemühl* (C-90/02, Rec. p. I-3303, point 38).

7 — Voir, entre autres, arrêts du 14 février 1985, *Rompelman* (268/83, Rec. p. 655, point 19), et du 15 janvier 1998, *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, Rec. p. I-1, point 15).

8 — Arrêt du 29 avril 2004, *Faxworld* (C-137/02, Rec. p. I-5547, point 24).

TVA acquittée pour des biens ou services livrés ou fournis à l'assujetti par un autre assujetti.

30. Il faut tout d'abord noter, en ce qui concerne le grief de la Commission selon lequel le salarié ne serait pas un assujetti ou que la chaîne des prestations serait interrompue, que dans la présente affaire — conformément à la disposition de l'article 4, paragraphe 4, de la sixième directive — il est indiscuté entre les parties que les salariés concernés qui se voient rembourser les frais de carburant ne sont pas eux-mêmes des assujettis⁹. Il s'agit plutôt de savoir si en dépit de cette «relation triangulaire» pour laquelle l'arrêté relatif à la TVA de 1991 permet une déduction de la TVA, on peut partir du principe qu'il y a livraison entre assujettis, à savoir entre le vendeur du carburant et l'employeur.

31. Il ressort de l'arrêt Intiem, précité, que la livraison physique d'un bien au salarié ne s'oppose pas en soi au droit de l'employeur à déduire la taxe versée en amont. Dans l'affaire à la base de cet arrêt, le carburant a en effet été comme dans la présente espèce livré au salarié. La Cour a constaté à cet égard que la restriction au droit à déduction de la taxe versée en amont à l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive «pour

les biens qui lui sont [...] livrés» «ne peut pas avoir pour objet d'exclure du droit à déduction la TVA acquittée pour des biens qui, bien que vendus à l'assujetti pour être utilisés exclusivement dans le cadre de ses activités professionnelles, ont été physiquement remis à ses employés»¹⁰.

32. La Commission a par ailleurs admis elle-même que les salariés agissent souvent pour le compte de leur employeur et que dans ce cas les biens et services reçus par les salariés doivent en réalité être considérés comme étant livrés à l'employeur; elle estime cependant que ce n'est pas démontré à l'égard de la présente réglementation.

33. La question qui se pose est donc celle de savoir dans quelles circonstances il faut reconnaître une livraison à l'employeur si le bien ou le service est reçu par le salarié. Il s'agit à cet égard avant tout d'une «question de fait qui doit être appréciée compte tenu de l'ensemble des données de l'espèce»¹¹. Le gouvernement du Royaume-Uni a démontré avec l'exemple du représentant qui reçoit le remboursement de ses frais de voyage ou du travailleur qui acquiert des outils pour le chantier qu'il peut y avoir à ce sujet des problèmes de délimitation.

9 — Voir arrêt Commission/Pays-Bas (précité à la note 3), points 45 et 46.

10 — Arrêt Intiem (précité à la note 5), point 14.

11 — Voir arrêt du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795, point 21).

34. Il semble utile pour la suite de la discussion d'avoir à l'esprit qu'il existe un lien étroit entre la question de savoir s'il y a livraison entre assujettis et la question de l'utilisation des biens et services en question pour l'activité économique de l'assujetti livré.

35. D'après la jurisprudence constante, une personne acquiert des biens en tant qu'assujetti et non en tant que personne privée ou consommateur final précisément lorsqu'elle les acquiert pour les besoins de ses opérations taxées¹². Si par ailleurs un salarié utilise des biens ou services pour les besoins de son employeur, ces biens ou services forment des éléments de coût des biens ou services qui sont en définitive livrés par l'employeur assujetti. Le salarié n'agit pas dans cette hypothèse en tant que consommateur final et la chaîne des prestations n'est dans ce cas pas interrompue à l'égard de ces biens ou services.

36. Dans son arrêt Intiem, la Cour est visiblement partie du principe que la livraison du carburant a eu lieu dans le cadre des activités commerciales de l'employeur ou que le carburant était requis pour les besoins professionnels de l'employeur¹³.

37. En outre et conformément aux développements de la Cour dans l'arrêt Commission/Pays-Bas, les conditions pour une déduction de la taxe étaient dans l'affaire Intiem — en particulier la condition qu'il y ait une livraison entre assujettis — remplies parce que l'employeur dans cette affaire avait fait livrer des biens à ses salariés pour son propre compte et qu'il avait par conséquent reçu du fournisseur des factures par lesquelles la TVA pour les biens livrés lui a été facturée¹⁴.

38. Dans la réglementation à la base de l'arrêt Commission/Pays-Bas, ces conditions n'étaient cependant pas réunies; l'affaire concernait un remboursement forfaitaire des coûts pour l'amortissement du véhicule du salarié et sa consommation de carburant. Ce remboursement des frais, en lui-même, n'était d'ailleurs pas pour la Cour un indice suffisant de l'existence d'une «livraison» au sens de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive. La Cour a par conséquent estimé qu'il n'était pas possible de considérer que le mécanisme néerlandais de déduction était compatible avec cette disposition¹⁵.

12 — Voir arrêts Faxworld (précité à la note 8), point 28, et Lennartz (précité à la note 11), points 8 et 14; voir, en outre, arrêts du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 47), et du 8 juin 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec. p. I-4321, point 34).

13 — Voir points 12, 14 et 16.

14 — Voir arrêt Commission/Pays-Bas (précité à la note 3), points 52 et 53.

15 — Ibidem points 48 et 54.

39. La Cour a reconnu dans cet arrêt que cette solution reposant sur une interprétation littérale de la sixième directive ne saurait être entièrement compatible avec l'objet de la disposition de l'article 17, paragraphe 2, sous a), et avec certains objectifs poursuivis par la sixième directive, mais elle n'a pas identifié — sans action de la Communauté — de fondement pour un droit à déduction tel qu'il est prévu en droit néerlandais¹⁶.

40. Si l'on se base pour la présente affaire sur l'arrêt Commission/Pays-Bas, il faut constater que la réglementation de la déduction, telle qu'elle est réglée dans l'arrêté relatif à la TVA de 1991 et telle qu'elle a été présentée par le gouvernement du Royaume-Uni, ne présuppose en tout cas aucune facturation directe ou autre lien direct entre le fournisseur du carburant et l'employeur et qu'il n'y a donc vu ainsi aucune livraison de biens entre assujettis. Le grief de la Commission sur ce sujet est donc bien fondé.

41. Le grief de la Commission va cependant au-delà — ce qui nous semble plus important — en ce sens que le mécanisme en cause ici de la déduction de la taxe versée en amont ne garantirait pas que seuls soient couverts

les biens qui sont utilisés pour les besoins des opérations imposables de l'employeur. Le gouvernement du Royaume-Uni a au contraire fait valoir que le mécanisme britannique de la déduction de la taxe versée en amont, contrairement à celui en cause dans l'arrêt Commission/Pays-Bas, garantirait que la TVA ne serait déductible qu'à l'égard des frais de carburant réels des salariés.

42. Il faut certes admettre que la méthode de calcul habituelle au Royaume-Uni basée sur la distance couverte, la cylindrée du véhicule et les frais de carburant moyens réels permet en principe un remboursement des frais qui correspond plus précisément aux frais de carburant réels des trajets professionnels du salarié que la réglementation forfaitaire/approximative en cause dans l'affaire Commission/Pays-Bas.

43. Ce qui est problématique dans l'arrêté relatif à la TVA de 1991 n'est pas tant la clé de calcul pour les frais de carburant en elle-même, mais plutôt le fait que d'après les termes de l'arrêté relatif à la TVA de 1991 il n'est pas garanti que l'employeur ne puisse pas procéder à la déduction de la taxe versée en amont pour des frais de carburant tenant à des trajets non professionnels de ses salariés.

44. L'article 2, sous b), de l'arrêté relatif à la TVA de 1991 permet en effet la déduction de la taxe versée en amont à l'égard d'une

16 — Ibidem, points 55 et 56; ce qui pourrait être une interprétation plutôt restrictive par rapport à d'autres arrêts de la Cour sur la sixième directive. Voir simplement à titre d'exemple l'arrêt Faxworld (précité à la note 8), point 42; voir dans ce contexte par ailleurs l'arrêt du 20 février 1997, DFDS (C-260/95, Rec. p. I-1005, point 23), en vertu duquel «la prise en compte de la réalité économique constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA».

somme dont *tout ou partie* avoisine les frais de carburant du non-assujetti (salarié) et qui est versée à celui-ci en remboursement de ces frais.

œuvre avec une force contraignante incontestable, avec la spécificité, la précision et la clarté requises de telle sorte qu'elle satisfasse au principe de la sécurité juridique¹⁸.

45. Le gouvernement du Royaume-Uni a ainsi également reconnu qu'il n'y aurait pas de lien juridiquement contraignant entre le droit à déduction de l'employeur au titre des articles 2 et 3 de l'arrêté relatif à la TVA de 1991 et l'utilisation du carburant acheté par le salarié pour les opérations imposables de l'employeur.

47. L'arrêté relatif à la TVA de 1991 — en combinaison avec la loi relative à la TVA de 1994 — ne représente cependant pas une telle transposition du droit à déduction de la taxe versée en amont et une pratique conforme à la directive dans l'application de l'arrêté relatif à la TVA de 1991, telle qu'alléguée par le gouvernement du Royaume-Uni, ne saurait par ailleurs satisfaire aux exigences de clarté et de sécurité juridique¹⁹.

46. En ce qui concerne les dispositions de la loi relative à la TVA de 1994, auxquelles il n'a été fait référence pour la première fois que dans la réponse écrite à la question de la Cour¹⁷, on ne peut, d'une part, pas comprendre dans quelle mesure ces dispositions générales pourraient garantir que le droit à déduction au titre de l'article 2 de l'arrêté relatif à la TVA de 1991 se réfère uniquement au carburant utilisé à des fins professionnelles, d'autant que le carburant au sens de cet article est considéré en vertu de l'article 3 de ce même arrêté en combinaison avec la section 14(3) de la loi relative à la TVA de 1994 comme étant livré à l'assujetti pour les besoins d'une activité professionnelle qu'il exerce; il faut, d'autre part, constater que d'après la jurisprudence constante les directives doivent être mises en

48. Le gouvernement du Royaume-Uni a enfin déclaré être disposé à procéder à une modification de l'arrêté relatif à la TVA de 1991 et l'avoir déjà proposé à la Commission. Il suffit d'indiquer ici que, d'après la jurisprudence constante, l'existence d'un manquement doit être appréciée à la lumière de la situation dans laquelle l'État membre se trouvait à l'expiration du délai fixé dans l'avis motivé; la Cour ne peut pas prendre en

18 — Voir, entre autres, arrêts du 13 mars 1997, *Commission/France* (C-197/96, Rec. p. I-1489, points 14 et 15); du 4 décembre 1997, *Commission/Italie* (C-207/96, Rec. p. I-6869, point 26); du 8 juillet 1999, *Commission/France* (C-354/98, Rec. p. I-4927, point 11), et du 18 janvier 2001, *Commission/Italie* (C-162/99, Rec. p. I-541, point 22).

19 — Voir, entre autres, arrêt du 30 mai 1991, *Commission/Allemagne* (C-59/89, Rec. p. I-2607, point 28).

17 — Voir ci-dessus, point 24.

compte les modifications intervenues par la suite²⁰.

sixième directive en ce qu'il accorderait un droit à déduction de la taxe versée en amont sans faire dépendre ce droit de la condition que l'assujetti détienne une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3.

49. Le grief de la Commission selon lequel la réglementation litigieuse de la déduction ne garantit en tout cas pas que la déduction de la taxe versée en amont n'est effectuée qu'à l'égard de biens et services qui sont utilisés pour les besoins des opérations imposables de l'employeur est donc fondé.

50. Compte tenu de ce qui précède, le grief de la violation de l'article 17 de la sixième directive est fondé.

52. S'appuyant sur l'arrêt Commission/Pays-Bas, la Commission affirme que, lorsqu'il n'y a pas de livraison de biens ou de services entre assujettis et que par conséquent aucune facture ou autre document correspondant ne pourrait être établi, l'octroi d'un droit à déduction de la taxe versée en amont violerait aussi l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive.

B — Sur la violation de l'article 18 de la sixième directive

1) Principaux arguments des parties

51. La Commission fait valoir par ce moyen que l'arrêté relatif à la TVA violerait l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la

53. Le gouvernement du Royaume-Uni souscrit à cette opinion au cas où la Cour devrait accueillir le premier moyen. Si la Cour devait cependant juger que, dans un cas comme celui en l'espèce, il existe un droit à déduction de la taxe versée en amont, l'article 18 de la sixième directive ne pourrait pas être interprété en ce sens que l'absence de facture s'opposerait à ce droit. Le gouvernement du Royaume-Uni renvoie dans ce contexte à son droit, au titre de l'article 18, paragraphe 3, de la sixième directive, de fixer les «conditions et détails» d'un droit à déduction particulier.

20 — Voir, entre autres, arrêts du 12 septembre 2002, Commission/France (C-152/00, Rec. p. I-6973, point 15, et du 26 juin 2003, Commission/France (C-233/00, Rec. p. I-6625, point 30).

2) Appréciation

d'octroi d'un droit à déduction de la taxe versée en amont ne sont pas remplies, l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive est également violé. Puisque le mécanisme de déduction de la taxe versée en amont n'est pas compatible avec l'article 17 de la sixième directive, le deuxième moyen de la Commission est également fondé.

54. Le gouvernement du Royaume-Uni n'a pas contesté que, lorsque les conditions

V — Conclusions

55. Eu égard à ce qui précède nous proposons à la Cour de:

- 1) constater que, en octroyant à des assujettis le droit de déduire la TVA sur certaines livraisons de carburant à des non-assujettis, contrairement aux dispositions 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 —, le Royaume-Uni a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE;
- 2) condamner le Royaume-Uni aux dépens de l'instance.