

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

10 mars 2005 \*

Dans l'affaire C-33/03,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 28 janvier 2003,

**Commission des Communautés européennes**, représentée par M. R. Lyal, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

**Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord**, représenté par M<sup>mes</sup> P. Ormond et C. Jackson, en qualité d'agents, assistées de M. N. Fleming, QC, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

\* Langue de procédure: l'anglais.

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann, président de chambre, M. K. Lenaerts (rapporteur),  
M<sup>me</sup> N. Colneric, MM. K. Schiemann et E. Juhász, juges,

avocat général: M<sup>me</sup> C. Stix-Hackl,  
greffier: M<sup>me</sup> M.-F. Contet, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 11 novembre 2004,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 14 décembre 2004,

rend le présent

**Arrêt**

- 1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en octroyant à des assujettis le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après 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 (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive») —, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE.

## Le cadre juridique

### *La réglementation communautaire*

- 2 Aux termes de l'article 4 de la sixième directive:

«1. Est considéré comme assujéti 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.

[...]

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.

[...]»

- 3 L'article 17 de la sixième directive, intitulé «Naissance et étendue du droit à déduction», dispose:

«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 [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;

[...]»

- 4 L'article 18 de la sixième directive, intitulé «Modalités d'exercice du droit à déduction», énonce:

«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;

[...]»

*La réglementation nationale*

- 5 Les articles 2 et 3 du VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (arrêté de 1991 sur la TVA, ci-après l'«arrêté sur la TVA»), entré en vigueur le 1<sup>er</sup> décembre 1991, disposent:

«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
- 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:
  - 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
  - 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 Value Added Tax Act 1983 [loi de 1983 sur la TVA], comme ayant été fourni à l'assujetti 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).»

6 Il convient de préciser que l'article 14, paragraphe 3, de la Value Added Tax Act 1983 a été remplacé entre-temps par l'article 24, paragraphe 1, de la Value Added Tax Act 1994 (loi de 1994 sur la TVA).

7 Bien que le libellé des articles 2 et 3 de l'arrêté sur la TVA soit général, il apparaît que le droit à déduction de la TVA prévu par ces dispositions concerne le carburant remboursé par l'employeur à ses salariés ainsi qu'il ressort de la note explicative jointe à cet arrêté et qui est libellée ainsi:

«Le présent arrêté, qui entre en vigueur le 1<sup>er</sup> 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 [...]»

### **La procédure précontentieuse**

8 La Commission a engagé la procédure en manquement prévue à l'article 226 CE par l'envoi, le 10 mai 1995, d'une lettre de mise en demeure au gouvernement du Royaume-Uni dans laquelle elle se bornait, dans un premier temps, à dénoncer une

violation de l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive. Elle considérait, en effet, que l'octroi du droit à déduction prévu aux articles 2 et 3 de l'arrêté sur la TVA, sans nécessité de présentation d'une facture, n'était pas conforme aux exigences dudit article 18.

- 9 Au terme d'un examen plus approfondi, la Commission a conclu que l'octroi d'un droit à déduction, dans les circonstances prévues aux articles 2 et 3 de l'arrêté sur la TVA, viole également l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive. Elle a adressé au Royaume-Uni une lettre de mise en demeure complémentaire, le 17 octobre 1996. Afin de dissiper tout doute sur le fait qu'elle considérait comme contraire à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive le droit pour l'employeur de déduire la TVA à l'occasion du remboursement au salarié du coût du carburant en application de l'article 2, sous a) et b), dudit arrêté, la Commission a adressé au Royaume-Uni une seconde lettre de mise en demeure complémentaire, le 3 décembre 1997.
  
- 10 Le Royaume-Uni a présenté ses observations par lettres des 13 juillet 1995, 16 décembre 1996 et 28 janvier 1998.
  
- 11 Ces réponses n'ayant pas satisfait la Commission, celle-ci a adressé, le 14 octobre 1998, un avis motivé au Royaume-Uni, l'invitant à prendre les mesures nécessaires pour se conformer à cet avis dans un délai de deux mois à compter de sa notification.
  
- 12 Dans sa réponse du 15 décembre 1998 à l'avis motivé, le Royaume-Uni a réitéré son désaccord avec la position de la Commission.

## Sur le recours

### *Sur le grief tiré d'une violation de l'article 17 de la sixième directive*

- 13 La Commission soutient que les articles 2 et 3 de l'arrêté sur la TVA violent l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive dès lors qu'ils octroient à un assujetti un droit à déduction de la TVA pour le carburant livré à un non-assujetti. En outre, lesdites dispositions nationales ne soumettraient pas la déduction de la TVA par l'assujetti à la condition que le carburant soit utilisé par le non-assujetti pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti.
- 14 Le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir que le régime des déductions prévu par la sixième directive vise à soulager entièrement les assujettis du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de leurs activités économiques (arrêt du 14 février 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, point 19). Dès lors qu'une personne exerce une activité économique, tous les biens et services qui lui sont livrés aux fins de cette activité seraient des éléments du coût de ses propres opérations et toute la TVA ayant grevé en amont ces opérations devrait donc être déductible.
- 15 Il serait de pratique commerciale courante que l'employeur — un assujetti — confie à ses salariés — des non-assujettis — l'acquisition de biens destinés à être utilisés dans le cadre de son activité professionnelle. Afin de garantir que l'employeur puisse exercer son droit à déduction de la TVA sur tous les biens qu'il a utilisés aux fins de ses opérations taxées, il devrait être considéré que, lorsqu'un salarié agit pour le compte de son employeur et acquiert des biens qui seront utilisés par l'employeur pour les besoins de ses activités professionnelles, la livraison est en réalité faite à l'employeur.

- 16 À cet égard, il doit être rappelé d'abord que les dispositions de l'article 17 de la sixième directive indiquent avec précision les conditions de naissance et l'étendue du droit à déduction. Elles ne laissent aux États membres aucune marge d'appréciation quant à leur mise en œuvre (voir arrêts du 6 juillet 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, point 35, et du 8 novembre 2001, Commission/Pays-Bas, C-338/98, Rec. p. I-8265, point 43).
- 17 Ensuite, il ressort de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive qu'un assujetti est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour les biens qui lui ont été livrés et les services qui lui ont été rendus par un autre assujetti dans la mesure où ces biens et services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées.
- 18 Or, en l'espèce, les articles 2 et 3 de l'arrêté sur la TVA habilite un assujetti, à savoir l'employeur, à déduire la TVA sur le carburant livré à des non-assujettis, à savoir les salariés, lorsque cet employeur rembourse à ces derniers le coût du carburant.
- 19 Certes, comme le souligne le gouvernement du Royaume-Uni, les salariés, dans l'exercice de leurs activités professionnelles, agissent généralement pour le compte de l'employeur. Il devrait dès lors, selon ce gouvernement, exister un droit à déduction de la TVA dans le chef de l'employeur pour le carburant acheté par le salarié pour les besoins des opérations taxées de l'employeur.
- 20 Toutefois, il doit être constaté que l'arrêté sur la TVA ne soumet pas le droit à déduction qu'il prévoit à la condition que le carburant acheté par le non-assujetti

soit utilisé pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti. En effet, ni l'arrêté sur la TVA ni la note explicative n'imposent comme condition pour pouvoir bénéficier de la déduction de la TVA que le carburant acheté par le salarié soit utilisé pour les besoins des opérations taxées de l'employeur. Au contraire, les articles 2, sous b), i), et 3 de cet arrêté, lus ensemble, permettent à l'employeur la déduction de la TVA sur le montant du carburant remboursé au salarié calculé par référence à la distance totale parcourue par le véhicule du salarié «que cette distance inclue ou non les trajets effectués pour des besoins autres que pour l'activité de l'assujetti».

21 En réponse à une question écrite de la Cour, le gouvernement du Royaume-Uni a explicitement reconnu que «[l]'arrêté lui-même ne prévoit pas de lien obligatoire entre le droit à déduction de la TVA dans le chef de l'employeur pour le carburant acheté par le salarié et l'utilisation par le salarié du carburant pour les besoins des opérations taxées de l'employeur».

22 Il s'ensuit donc que les articles 2 et 3 de l'arrêté sur la TVA ne sont pas compatibles avec l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive en ce qu'ils habilitent un assujetti, à savoir l'employeur, à déduire la TVA sur le carburant livré à des non-assujettis, à savoir les salariés, dans des conditions qui n'assurent pas que la TVA déduite se rapporte exclusivement au carburant utilisé pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti.

23 Le gouvernement du Royaume-Uni fait toutefois observer que le lien nécessaire entre le droit à déduction de la TVA et l'utilisation du carburant pour les opérations taxées de l'assujetti est assuré par les dispositions de la Value Added Tax Act 1994, telles qu'elles sont appliquées par l'administration fiscale britannique. Ce

gouvernement explique sur ce point que le système de remboursement ouvrant droit à déduction de la TVA, qui est reconnu par l'administration fiscale, fonctionne de la manière suivante. Le salarié remet d'abord à l'employeur une comptabilité détaillée du kilométrage indiquant quels trajets ont été effectués à des fins professionnelles et le kilométrage correspondant ainsi que la puissance cylindrique du véhicule utilisé. Le salarié remet également à son employeur les factures relatives à l'achat du carburant. Ensuite, l'employeur utilise une liste établie par le Royal Automobile Club, par l'Automobile Association ou par les UK Customs (services des douanes britanniques), à partir des taux approuvés par l'Inland Revenue (administration fiscale britannique), sur la base de renseignements détaillés fournis par les fabricants de véhicules afin de déterminer le coût du carburant par kilomètre pour le type de véhicule en question. Ce système offrirait des garanties suffisantes pour que le montant remboursé au salarié corresponde au coût du carburant réellement utilisé par ce dernier pour les besoins professionnels de l'employeur.

- 24 À cet égard, il doit être constaté que la Value Added Tax Act 1994 est une législation générale relative à la TVA, qui, à ses articles 24 à 26, énonce les principes de la déductibilité de cette taxe. Même si, en vertu de cette loi, le droit à déduction de la TVA se rapporte en principe aux biens et aux services utilisés par l'assujetti pour les besoins de ses opérations taxées, elle n'est pas de nature à rendre les dispositions des articles 2 et 3 de l'arrêté sur la TVA compatibles avec les dispositions de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive. En effet, dès lors que, conformément à l'article 3 dudit arrêté, le carburant dont le coût est remboursé par l'employeur à ses salariés est automatiquement considéré, aux fins de la Value Added Tax Act 1994, comme étant livré à l'assujetti pour les besoins de son activité professionnelle, la législation nationale en cause ne garantit pas que le droit à déduction de la TVA qu'elle prévoit ne concerne que le carburant effectivement utilisé par les salariés aux fins des opérations taxées de l'employeur.
- 25 Quant à l'argument du gouvernement du Royaume-Uni selon lequel la pratique suivie par l'administration fiscale garantirait l'existence d'un lien obligatoire entre le

droit à déduction de la TVA dans le chef de l'employeur et l'utilisation par les salariés du carburant pour les opérations taxées de l'employeur, il doit être rappelé qu'il est de jurisprudence constante que l'incompatibilité d'une législation nationale avec les dispositions communautaires ne peut être définitivement éliminée qu'au moyen de dispositions internes à caractère contraignant ayant la même valeur juridique que celles qui doivent être modifiées. De simples pratiques administratives ne sauraient être considérées comme constituant une exécution valable des obligations découlant du droit communautaire (voir, en ce sens, arrêts du 13 mars 1997, *Commission/France*, C-197/96, Rec. p. I-1489, point 14; du 9 mars 2000, *Commission/Italie*, C-358/98, Rec. p. I-1255, point 17, et du 7 mars 2002, *Commission/Italie*, C-145/99, Rec. p. I-2235, point 30).

26 Il ressort donc de ce qui précède que, en octroyant à un assujetti le droit de déduire la TVA sur certaines livraisons de carburant à des non-assujettis dans des conditions qui n'assurent pas que la TVA déduite se rapporte exclusivement au carburant utilisé pour les besoins des opérations taxées de l'assujetti, les articles 2 et 3 de l'arrêté sur la TVA sont incompatibles avec les dispositions de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive.

27 Il résulte de tout ce qui précède que le premier grief de la Commission est fondé.

*Sur le grief tiré d'une violation de l'article 18 de la sixième directive*

- 28 La Commission soutient que la déduction prévue aux articles 2 et 3 de l'arrêté sur la TVA est accordée sans que soit exigée la présentation d'une facture, en violation de l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive.
- 29 Le gouvernement du Royaume-Uni ne conteste ce grief que dans l'hypothèse où le premier grief ne serait pas fondé.
- 30 Dans ces conditions, il convient de considérer que le grief tiré de la violation de l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive est également fondé.
- 31 Il y a donc lieu de 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, paragraphe 2, sous a), et 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, le Royaume-Uni a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de cette directive.

## Sur les dépens

- 32 En vertu de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation du Royaume-Uni et ce dernier ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de le condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) déclare et arrête:

- 1) **En octroyant à des assujettis le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée sur certaines livraisons de carburant à des non-assujettis, contrairement aux dispositions des articles 17, paragraphe 2, sous a), et 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme —, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de cette directive.**
  
- 2) **Le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord est condamné aux dépens.**

Signatures.