

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
13 décembre 1989 *

Dans l'affaire C-342/87,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Hoge Raad des Pays-Bas et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Genius Holding BV

et

Staatssecretaris van Financiën,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de plusieurs dispositions de la 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 (77/388/CEE, JO L 145, p. 1),

LA COUR (cinquième chambre),

composée de Sir Gordon Slynn, président de chambre, MM. M. Zuleeg, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida et G. C. Rodríguez Iglesias, juges,

avocat général: M. J. Mischo

greffier: M. J. A. Pompe, greffier adjoint

considérant les observations présentées:

— pour l'entité fiscale Genius Holding BV, partie demanderesse au principal, par MM. P. A. Dijkman Dulkes et J. A. F. van Haaster, en qualité de mandataires,

* Langue de procédure: le néerlandais.

- pour le gouvernement néerlandais, par M. H. J. Heinemann, secrétaire général f. f. du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement de la République fédérale d'Allemagne, par MM. M. Seidel et H.-J. Horn, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement espagnol, par MM. J. Conde de Saro et R. Garcia-Valdecasas Fernández, en qualité d'agents,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. J. F. Buhl, membre de son service juridique, en qualité d'agent, assisté de M^e M. Mees, avocat au barreau de La Haye,

vu le rapport d'audience, ayant entendu les observations orales de la partie requérante au principal, du gouvernement néerlandais, représenté par M. J. W. de Zwaan, en qualité d'agent, du gouvernement allemand, représenté par M. J. Krausel, en qualité d'agent, du gouvernement espagnol et de la Commission des Communautés européennes, à l'audience du 15 février 1989,

ayant entendu les conclusions de l'avocat général présentées à l'audience du 14 mars 1989,

rend le présent

Arrêt

Par arrêt du 28 octobre 1987, parvenu à la Cour le 4 novembre suivant, le Hoge Raad des Pays-Bas a posé deux questions préjudicielles relatives à l'interprétation de plusieurs dispositions 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 « sixième directive »).

- 2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige qui oppose l'entité fiscale Genius Holding BV (dénommée à l'époque des faits Genius BV), établie à IJmuiden et réalisant des activités de montage et d'usinage, au secrétaire d'État aux Finances.

- 3 Pour la période allant du 1^{er} juillet au 31 décembre 1982 inclus, Genius Holding, qui fait appel à des sous-traitants pour l'exécution de ses commandes, s'est vu imposer un redressement fiscal au motif que, contrairement aux dispositions légales en vigueur, elle avait déduit de la taxe sur le chiffre d'affaires, dont elle était redevable, la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA ») facturée à Genicon Montage BV par deux sous-traitants, Vissers Pijpleiding en Montage BV et Montagebedrijf J. van Mierlo.

- 4 L'Inspecteur der Omzetbelasting (inspecteur de l'impôt sur le chiffre d'affaires) ayant rejeté la réclamation de Genius Holding contre le redressement mentionné, celle-ci a formé un recours devant le Gerechtshof d'Amsterdam qui a confirmé la décision attaquée.

- 5 Saisi en cassation, le Hoge Raad a considéré que selon les règles du droit néerlandais la déduction n'était admise que lorsque la taxe mentionnée sur la facture était une taxe due. Or, conformément au régime de déplacement applicable aux Pays-Bas aux activités en cause, en vertu de l'autorisation donnée par le Conseil sur la base de l'article 27 de la sixième directive, le sous-traitant n'est pas redevable de la TVA pour les prestations fournies à l'entrepreneur, cette taxe étant due uniquement par l'entrepreneur sur le montant qu'il facture au maître d'ouvrage. Il s'ensuit que la requérante au principal ne pouvait pas déduire la TVA, au motif que celle-ci lui avait été facturée par les sous-traitants, en violation des règles mentionnées ci-dessus.

- 6 Ayant des doutes sur la compatibilité d'un tel régime avec la sixième directive, le Hoge Raad a sursis à statuer et a posé à la Cour les deux questions préjudicielles suivantes:
 - « 1) Le droit d'opérer la déduction prévu dans la sixième directive s'étend-il à la taxe qui est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur la facture?

2) Dans l'affirmative, la directive en question permet-elle alors aux États membres d'exclure — soit totalement, soit dans certains cas particuliers — le droit d'opérer la déduction d'une telle taxe au moyen d'exigences imposées à la facture? »

7 Pour un plus ample exposé des faits de l'affaire, du déroulement de la procédure et des observations écrites déposées devant la Cour, il est renvoyé au rapport d'audience. Ces éléments du dossier ne sont repris ci-dessous que dans la mesure nécessaire au raisonnement de la Cour.

8 En vue de répondre à la première question, il convient de relever qu'aux termes 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 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 ».

9 La requérante au principal et la Commission soutiennent que cette disposition doit être interprétée en ce sens qu'elle permet la déduction de toute taxe mentionnée sur la facture.

10 Elles considèrent que l'interprétation selon laquelle seules les taxes correspondant aux livraisons de biens et aux prestations de services peuvent faire l'objet de déduction est contraire à la finalité du régime des déductions, qui vise à assurer, ainsi que la Cour l'a relevé dans l'arrêt du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient leurs buts ou résultats, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA. Étant donné que, en vertu de l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture ou un document en tenant lieu est redevable de cette taxe, même lorsqu'elle n'est pas légalement due, l'exclusion, dans ce cas, du droit à déduction impliquerait la taxation d'une activité contrairement au principe de la neutralité de la TVA.

- 11 En outre, cette interprétation aboutirait à imposer aux opérateurs économiques le devoir de contrôler si la TVA facturée est légalement due, ce qui exige l'appréciation de la classification tarifaire choisie ainsi que la connaissance des exonérations accordées. Elle serait donc contraire au bon déroulement des relations commerciales.

- 12 A cet égard, il convient de relever, tout d'abord, que dans la rédaction de l'article 17, paragraphe 2, sous a), le Conseil s'est écarté tant de la rédaction de l'article 11, paragraphe 1, sous a), de la deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 (JO 71, p. 1303) que de celle de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la proposition de la Commission de la sixième directive (JO C 80 du 5.10.1973, p. 1), dans lesquelles le droit à déduction s'étendait à toute taxe facturée pour les biens livrés et pour les services rendus à l'assujetti.

- 13 Du changement apporté aux textes précités, il y a lieu d'inférer que l'exercice du droit à déduction est limité aux seules taxes dues, c'est-à-dire les taxes correspondant à une opération soumise à la TVA ou acquittées dans la mesure où elles étaient dues.

- 14 Cette interprétation de l'article 17, paragraphe 2, sous a), est confirmée par d'autres dispositions de la sixième directive.

- 15 Selon l'article 18, paragraphe 1, sous a), pour exercer le droit à déduction, l'assujetti doit détenir une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3, sous b), qui exige que celle-ci mentionne, d'une façon distincte, le prix hors taxe et la taxe correspondante pour chaque taux différent ainsi que, le cas échéant, l'exonération. Conformément à ces dispositions, la mention de la taxe correspondant aux livraisons de biens et aux prestations de services est un élément de la facture dont dépend l'exercice du droit à déduction. Il s'ensuit que ce droit est exclu pour toute taxe qui ne correspond pas à une opération déterminée, soit parce que cette taxe est plus élevée que celle légalement due, soit parce que l'opération en cause n'est pas soumise à la TVA.

16 En outre, selon l'article 20, paragraphe 1, sous a), « la déduction initialement opérée est régularisée suivant les modalités fixées par les États membres, notamment ... lorsque la déduction est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer ». Il résulte de cette disposition que, lorsque la déduction initialement pratiquée ne correspond pas au montant de la taxe légalement due, elle doit être régularisée, même si elle correspond au montant de la taxe mentionnée sur une facture ou un document en tenant lieu.

17 Cette interprétation de l'article 17, paragraphe 2, sous a), est celle qui permet le mieux de prévenir la fraude fiscale qui serait rendue plus facile dans le cas où toute taxe facturée pourrait être déduite.

18 Enfin, en ce qui concerne l'argument invoqué par la requérante au principal et par la Commission selon lequel le fait de limiter l'exercice du droit à déduction aux seules taxes correspondant aux livraisons de biens et aux prestations de services mettrait en cause le principe de la neutralité de la TVA, il convient de relever que, pour assurer l'application de ce principe, il appartient aux États membres de prévoir, dans leurs ordres juridiques internes, la possibilité de correction de toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi.

19 Il y a donc lieu de répondre à la première question que l'exercice du droit à déduction prévu dans la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, ne s'étend pas à la taxe qui est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur la facture.

20 Au vu de la réponse donnée à la première question, il n'y a pas lieu de statuer sur la seconde question préjudicielle.

Sur les dépens

21 Les frais exposés par le gouvernement néerlandais, par le gouvernement espagnol et par le gouvernement de la République fédérale d'Allemagne ainsi que par la

Commission des Communautés européennes, 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 nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre)

statuant sur les questions à elle soumises par le Hoge Raad des Pays-Bas, par arrêt du 28 octobre 1987, dit pour droit:

L'exercice du droit à déduction prévu dans la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, ne s'étend pas à la taxe qui est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur la facture.

Slynn

Zuleeg

Joliet

Moitinho de Almeida

Rodríguez Iglesias

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 13 décembre 1989.

Le greffier

Le président de la cinquième chambre

J.-G. Giraud

Sir Gordon Slynn