

ARRÊT DE LA COUR (PREMIÈRE CHAMBRE)
DU 1^{er} JUILLET 1982 ¹

BAZ Bausystem AG
contre Finanzamt München für Körperschaften
(demande de décision préjudicielle,
formée par le Finanzgericht München)

«Taxe sur la valeur ajoutée — intérêts de retard»

Affaire 222/81

Sommaire

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Prestations de services — Base d'imposition — Contre-valeur de la prestation — Notion — Intérêts moratoires alloués par décision judiciaire — Exclusion

(Directive du Conseil n° 67/228, art. 8, lettre a))

La notion de contre-valeur constituant la base d'imposition d'une prestation de services, telle qu'elle est visée à l'article 8, premier alinéa, sous a), de la deuxième directive en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre

d'affaires, ne comprend pas les intérêts accordés à l'entrepreneur par une décision de justice, lorsque ces intérêts lui ont été alloués en raison de ce que le solde de la contre-valeur de sa prestation de services n'a pas été réglé à l'échéance.

Dans l'affaire 222/81,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Finanzgericht München (tribunal des finances de Munich) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

BAZ BAUSYSTEM AG, firme ayant son siège à Zurich (Suisse),

et

FINANZAMT MÜNCHEN FÜR KÖRPERSCHAFTEN,

¹ — Langue de procédure: l'allemand.

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de la notion de «contre-valeur» figurant à l'article 8, premier alinéa, sous a), de la deuxième directive du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (67/228/CEE, JO 1967, du 14. 4. 1967, p. 1303),

LA COUR (première chambre),

composée de MM. G. Bosco, président de chambre, A. O'Keeffe et T. Koopmans, juges,

avocat général: M^{me} S. Rozès
greffier: M. P. Heim

rend le présent

ARRÊT

En fait

La décision de renvoi, le déroulement de la procédure et les observations présentées en vertu de l'article 20 du statut de la Cour de justice CEE peuvent être résumés comme suit:

I — Faits et procédure écrite

1. La réglementation en cause

Aux termes de l'article 8, sous a), de la deuxième directive du Conseil, la base d'imposition, pour les livraisons et prestations de services, est constituée:

«... par tout ce qui constitue la contre-valeur de la livraison du bien ou de la prestation de services, tous frais et taxes compris à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même».

Le point 13 de l'annexe A de la directive précise que:

«par le mot 'contre-valeur', il faut entendre tout ce qui est reçu en contre-partie de la livraison du bien ou de la prestation de services, y compris les frais accessoires (emballages, transports, assurances, etc.), c'est-à-dire non seulement le montant des sommes perçues, mais

aussi, par exemple, la valeur des biens reçus en échange ou, dans le cas de réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom, le montant de l'indemnité perçue».

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 (JO L 145, p. 1) — dispose différemment quant à elle, à son article 11, A, 1, a), qu'à l'intérieur du pays la base d'imposition est constituée:

«pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c) et d), par 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; . . .»

Dans la loi allemande de 1967 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz — UStG), le terme «contrepartie» (Entgelt) est défini à l'article 10, paragraphe 1, deuxième phrase, de la manière suivante:

«La contrepartie est ce que le destinataire d'une fourniture ou autre prestation doit verser pour obtenir ladite fourniture ou prestation, déduction faite toutefois de la taxe sur le chiffre d'affaires.»

Selon les articles 352 et 353 du Handelsgesetzbuch (HGB, code du commerce allemand), les commerçants ont le droit d'exiger dans leurs relations commerciales, pour les créances nées des transactions effectuées entre eux, à compter du jour de l'échéance, des intérêts (intérêts après échéance) dont le taux est fixé à 5 %. Si, outre celle relative à l'échéance

de la créance, les conditions concernant le retard visées à l'article 284 du Bürgerliches Gesetzbuch (BGB, code civil allemand) sont remplies (mise en demeure après échéance ou fixation de la date d'échéance d'après le calendrier), un taux d'intérêt plus élevé peut être revendiqué au titre du préjudice causé par le retard (article 288, paragraphe 2, en liaison avec l'article 286 du BGB).

2. Les faits

Suite à une commande passée le 23 juin 1971, la firme suisse BAZ Bausystem AG de Zurich (ci-après Bausystem) a été chargée par un groupement d'entreprises composé de quatre sociétés allemandes (ci-après le groupement d'entreprises) de l'exécution de travaux de construction de plafonds supérieurs dans un parking à étage à Berlin. La date du 21 avril 1973 avait été fixée pour la fin des travaux; en cas de retard, Bausystem devait payer une astreinte à concurrence de 2 500 DM par jour ouvrable. Une partie du travail ayant été sous-traitée par Bausystem à une autre firme, et mal exécutée, le groupement d'entreprises a, le 2 juillet 1973, retiré à Bausystem le marché et annulé le contrat.

Bausystem s'est pourvue devant le Landgericht de Munich contre le groupement d'entreprises en paiement des travaux effectués, majorés d'un taux d'intérêt de 5 % à compter du dépôt du recours. Par arrêt du 24 février 1977, le Landgericht a fixé la créance de Bausystem à 665 586 DM, et reconnu le droit à intérêts.

Sur appel du groupement d'entreprises, l'Oberlandesgericht de Munich a, par jugement du 24 novembre 1978, fixé à 584 249,63 DM le reliquat accordé à Bausystem, majoré des intérêts à 5 % courant à partir du 15 janvier 1974, date de l'échéance, c'est-à-dire du chiffrage de la créance par Bausystem.

A la suite d'un contrôle, le Finanzamt München für Körperschaften (bureau des contributions de Munich pour les collectivités, ci-après le Finanzamt) a fixé à 191 050,85 DM le montant de la taxe due par Bausystem sur son chiffre d'affaires pour 1973, après réintégration d'un montant de 143 628 DM dans la base de calcul du chiffre d'affaires afférent au contrat en cause, compte tenu des intérêts versés à la suite de l'arrêt sus-mentionné.

La réclamation introduite par elle contre la décision du Finanzamt étant demeurée infructueuse, Bausystem a intenté devant le Finanzgericht de Munich une action dirigée contre l'incorporation des intérêts dans l'assiette de la taxe sur le chiffre d'affaires au titre de l'exercice 1973.

Devant le Finanzgericht, Bausystem a fait valoir qu'en l'espèce l'arrêt de l'Oberlandesgericht de Munich tenait lieu de facture, à la place de celle normalement établie par l'entreprise. Cela signifierait, selon elle, que le groupement d'entreprises n'avait la possibilité de déduire «taxe pour taxe» que le montant calculé au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires dans l'arrêt, et alloué à Bausystem. Il résulterait clairement du décompte opéré par le tribunal que les intérêts n'ont pas été considérés comme contre-valeur imposable. Le fait que le Finanzamt soumette des intérêts à l'impôt serait contraire aux principes fondamentaux régissant le droit applicable en matière de TVA, étant donné que le groupement n'a pu faire valoir le paiement correspondant effectué au stade précédent.

En outre, les intérêts ne constitueraient pas en l'espèce une prestation accessoire par rapport à la prestation principale, étant donné que le tribunal a arrêté des intérêts en compte courant et que ceux-ci ne sont plus liés aux créances de marchandises et ne sauraient dès lors être considérés comme une rétribution. Aussi longtemps qu'ont existé des relations d'affaires entre Bausystem et le groupement d'entreprises, il aurait existé entre eux une relation de compte courant.

Étant donné que ces relations commerciales se sont étendues sur un certain nombre d'années, il devrait s'agir d'opérations en compte courant permanentes.

Le Finanzamt a, quant à lui, soutenu que l'incorporation des intérêts moratoires dans l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée était régulière. Lesdits intérêts constitueraient en tant que tels des versements complémentaires faisant par conséquent partie de la rétribution fournie en contre-partie de l'ouvrage réalisé par Bausystem. On ne saurait inférer de l'article 352 du HGB, également applicable aux intérêts moratoires, que le tribunal avait arrêté des intérêts en compte courant. En outre, le tribunal ne se serait pas prononcé sur le statut fiscal des intérêts au regard de la taxe sur le chiffre d'affaires.

3. La question préjudicielle

Considérant qu'une question d'interprétation d'une disposition de droit communautaire se posait, le Finanzgericht de Munich a, par ordonnance du 30 juin 1981, et conformément à l'article 177 du traité, décidé de surseoir à statuer et de saisir la Cour de la question préjudicielle suivante:

«Comment la notion de 'contre-valeur' figurant à l'article 8, alinéa 1, sous a), de la deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — structure et modalités d'application du système commun de taxes sur la valeur ajoutée (ci-après 2^e directive CEE, JO 1967, p. 1303) — doit-elle être entendue? Recouvre-t-elle les prestations que l'entrepreneur obtient en plus du prix convenu pour la livraison ou la prestation de service parce que ce prix n'est pas acquitté à l'échéance, la prestation complémentaire étant calculée sous la forme d'intérêts sur la créance arriérée et étant destinée à éviter au créancier tout préjudice résultant du paiement tardif?»

Le tribunal de renvoi indique que la doctrine allemande classique relative au droit de la taxe sur le chiffre d'affaires, de même que la jurisprudence antérieure du Reichsfinanzhof (arrêt du 1. 2. 1929 V A 722/88, RStBl. 1929, p. 237), ont considéré qu'en égard à leur caractère indemnitaire, les intérêts moratoires ne relevaient pas de la taxe sur le chiffre d'affaires. Après que le Reichsfinanzhof, et à sa suite le Bundesfinanzhof, se sont départis d'une telle conception, celle-ci, à l'encontre de laquelle le Finanzgericht pense pouvoir opposer de sérieux arguments, ne serait plus aujourd'hui que faiblement représentée. Les intérêts à payer à compter de l'échéance ou les intérêts moratoires — bien que fondés sur une base juridique spécifique, à savoir l'inexécution ou le retard apporté à l'exécution de la prestation — seraient étroitement liés au prix d'achat, à la rémunération de l'ouvrage ou du service en tant que véritable contrepartie de la fourniture ou de la prestation de services. Ils dépendraient de l'existence même et du niveau du prix ou de la rémunération demandé par l'entrepreneur prestataire et leur fait générateur se trouverait uniquement dans le non-règlement, en temps voulu, de la créance de l'entrepreneur prestataire. Dans sa jurisprudence ultérieure, le Reichsfinanzhof (arrêt du 23. 6. 1939 V 421/37, RStBl. 1939, p. 1011) et, de même, le Bundesfinanzhof dans sa jurisprudence constante (arrêts des 29. 11. 1955 V 79/55 S, BStBl. III 1956, p. 53 et 16. 12. 1971 V R 2/69, BStBl. II 1972, p. 508) auraient pris motif des circonstances de fait et des circonstances économiques propres à chacune de ces affaires pour intégrer les intérêts moratoires dans la base de calcul de la taxe sur le chiffre d'affaires; la doctrine se serait ralliée en majorité à cette thèse.

Le Finanzgericht pense qu'on ne saurait résoudre le problème en se référant simplement au point 13 de l'annexe A de la deuxième directive, qui vise expressément les frais accessoires parmi les éléments de la «contre-valeur». En effet, les termes figurant à la suite «emballages,

transports, assurances, etc.» montreraient que ces frais accessoires visent en réalité des augmentations du prix d'achat, conditionnées par les modalités de la livraison et qu'ils représentent par nature un remboursement de frais occasionnés au livreur en rapport avec la livraison de l'objet. Leur inclusion dans la contre-valeur ne permettrait donc pas de tirer de conclusions en ce qui concerne le statut à réserver au montant que le destinataire d'une fourniture ou prestation de services doit acquitter, en plus de la contrepartie convenue, du fait qu'il n'a pas fait preuve de ponctualité dans le paiement et qu'il se trouve tenu, par suite, d'indemniser le livreur ou le prestataire de services, en lui versant des intérêts.

Selon le Finanzgericht, deux considérations distinctes justifieraient que, dans le cadre de la détermination de la base d'imposition, il soit recouru à l'article 8 de la deuxième directive, qui sous-tend la norme de droit interne, aux fins d'interpréter l'article 10, paragraphe 1, de l'UStG: on pourrait en premier lieu supposer qu'à l'occasion de l'introduction de la taxe sur la valeur ajoutée, le législateur allemand — comme le montreraient les actes préparatoires de la loi — était conscient des obligations découlant du droit communautaire et qu'il avait entendu aménager le droit allemand relatif à la taxe sur le chiffre d'affaires conformément aux dispositions de la deuxième directive. En second lieu, les obligations des États membres fondées sur le traité et les actes juridiques de la Communauté ne concerneraient pas uniquement leurs organes législatifs, mais également, dans le cadre de leurs compétences internes respectives, l'ensemble des détenteurs de la puissance publique. C'est pourquoi, en vertu de l'obligation faite aux États membres par l'article 5 du traité d'adopter un comportement propre à favoriser le développement de la Communauté, les tribunaux des États membres seraient tenus, dans l'interprétation et l'application de la législation

nationale, fondée sur des actes juridiques de la Communauté, de tenir compte du libellé, de l'esprit et de la finalité de ces actes juridiques et de contribuer par là à la réalisation des objectifs du traité.

Le Finanzgericht est d'avis que la définition de la base d'imposition donnée par l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la deuxième directive serait, quant à son esprit, conforme au contenu que l'UStG donne au terme «Entgelt» (rétribution) qu'elle retient comme assiette de la taxe. Il y aurait donc lieu de se demander si l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la deuxième directive doit être interprété dans un sens identique à celui que lui attribue la disposition correspondante de droit allemand en matière de taxes sur le chiffre d'affaires. Il serait particulièrement important que l'assiette de la taxe sur le chiffre d'affaires soit déterminée de façon uniforme dans un régime commun de taxation à la valeur ajoutée à l'intérieur de la Communauté.

4. La procédure écrite devant la Cour

L'ordonnance du Finanzgericht de Munich est parvenue au greffe de la Cour le 22 juillet 1981.

Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice CEE, des observations écrites ont été déposées par la firme BAZ Bausystem AG, représentée par M. Krupinski, de Controllexpert GmbH, société d'expertise comptable, économique et financière à Munich, par le Finanzamt München für Körperschaften, représenté par son directeur, M. Röttges, par le gouvernement du royaume du Danemark, représenté par M. Laurids Mikaelson, conseiller juridique du ministère des affaires étrangères, en qualité d'agent, et par la Commission des Communautés européennes, représentée par M. Erich Zimmermann, son conseiller juridique, en qualité d'agent.

Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable et, conformément à l'article 95, paragraphes 1 et 2, du règlement de procédure, de renvoyer l'affaire devant la première chambre, aucun État membre et aucune institution de la Communauté n'ayant demandé que l'affaire soit tranchée en séance plénière.

II — Observations écrites déposées devant la Cour

1. Observations présentées par Bausystem

La loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires définirait la rétribution comme étant tout ce que le destinataire d'une fourniture doit acquitter afin d'obtenir celle-ci. Cette définition empêcherait de considérer comme rétribution le versement d'intérêts fixés en raison du paiement tardif de la rétribution, étant donné que ceux-ci ne seraient pas acquittés pour pouvoir bénéficier de la prestation (le destinataire de la prestation l'ayant obtenue depuis longtemps déjà). Ces intérêts seraient au contraire versés en tant que dédommagement, du fait que la rétribution n'a pas été versée ou l'a été seulement après le prononcé du jugement du tribunal. La fixation d'un versement à titre d'intérêts n'aurait donc aucun rapport avec la prestation ou la réception de cette prestation, et les intérêts constitueraient une indemnité servie en raison du retard intervenu dans le paiement.

2. Observations présentées par le Finanzamt

Selon la jurisprudence constante du Bundesfinanzhof, on engloberait dans la contre-valeur, outre le prix d'achat proprement dit, les autres sommes que le destinataire de la prestation verse et qui sont en relation économique avec le prix d'achat. Dans les arrêts cités par le

Finanzgericht de Munich, le Bundesfinanzhof aurait décidé que les intérêts moratoires font partie de la contre-valeur pour la prestation soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires, puisqu'ils sont en relation économique directe avec la prestation fournie. Sans la prestation, ces intérêts n'entreraient pas en ligne de compte. Ils ne pourraient donc pas être appréciés en eux-mêmes, mais uniquement dans le cadre de leur relation effective et économique avec la prestation fournie. A l'acheteur d'une marchandise qui doit verser des intérêts moratoires en raison du paiement tardif du prix d'achat, la marchandise coûterait non seulement le prix d'achat, mais celui-ci intérêts compris.

L'imposition d'intérêts moratoires comme partie de la contre-valeur correspondrait également aux dispositions de la deuxième directive du Conseil. Les «frais accessoires» visés au point 13 de l'annexe A seraient les frais que le bénéficiaire d'une prestation verse en dehors de la contrepartie proprement dite (prix d'achat, rémunération de la confection d'un ouvrage, rémunération du service) et qui sont d'une importance secondaire par rapport à cette contrepartie. Ces conditions seraient remplies dans le cas des intérêts moratoires, qui constitueraient une compensation des coûts d'un autofinancement nécessaire de la créance, non recouvrée, du prix d'achat.

Les intérêts moratoires qui doivent être payés par le bénéficiaire de la prestation constitueraient donc une contrepartie supplémentaire de la prestation de l'entrepreneur et non pas la contrepartie d'une compensation particulière fournie indépendamment de cette prestation. Ils seraient exigibles en vertu de la loi. Indépendamment de la prestation proprement dite, l'entrepreneur ne fournirait pas une prestation particulière (telle que l'octroi d'un crédit) devant être acquittée avec les intérêts moratoires. Il s'ensuivrait que le droit à déduction de l'entrepreneur qui fournit la prestation n'est pas limité. En effet, l'article 11, paragraphe 2, de la

deuxième directive n'exclurait la déduction que pour des impôts qui grèvent les biens et les services utilisés pour effectuer des opérations non imposables ou exonérées. En l'espèce, Bausystem aurait fourni une prestation de services à un autre entrepreneur ayant le droit d'effectuer la déduction. Les dispositions de la directive relatives à la base d'imposition (article 8, a)) s'appliqueraient à toutes les livraisons et prestations de services, sans égard au fait de savoir si le bénéficiaire de la prestation est ou non en droit d'effectuer la déduction, donc également à des prestations au stade de la consommation finale. Si l'on n'incluait pas les intérêts moratoires dans la base d'imposition, un élément de la prestation — c'est-à-dire la partie de la prestation acquittée avec les intérêts moratoires — ne serait pas grevé de la taxe sur la valeur ajoutée, parce que l'entrepreneur, d'une part, n'aurait pas à payer d'impôt sur les intérêts encaissés et que, d'autre part, sa déduction ne serait pas limitée. Cette solution constituerait une exemption fiscale avec déduction et par conséquent une consommation entièrement exempte de charges (taux nul), qui serait en contradiction avec les principes fondamentaux du système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Selon l'article 17, dernier tiret, de la deuxième directive, et sous réserve de la consultation prévue à l'article 16, ce taux nul en faveur des consommateurs finals ne serait admissible en tant que réglementation transitoire que pour des raisons sociales bien définies et, en outre, uniquement dans la mesure où il a déjà été accordé antérieurement à l'application de la directive. Ces deux conditions ne seraient pas remplies en ce qui concerne les intérêts moratoires.

3. Observations présentées par le gouvernement danois

A titre préliminaire, le gouvernement danois souligne que la deuxième directive a cessé d'avoir effet, à partir de la mise en application de la sixième, soit le

1^{er} janvier 1978. Selon lui, il ne serait pas exclu que l'interprétation que la Cour donnera en l'espèce de la notion de «contre-valeur» visée dans la deuxième directive ait une incidence aux fins de l'interprétation de la notion correspondante visée à l'article 11 de la sixième. A l'inverse, la conception du droit qu'exprime la sixième directive ne serait pas sans importance au regard de l'interprétation de la deuxième. Le gouvernement danois rappelle en outre à cet égard que la sixième directive définit l'assiette qu'il y a lieu de prendre en considération aux fins du calcul des ressources propres aux Communautés, pour autant qu'elles proviennent de la taxe sur la valeur ajoutée (voir décision du Conseil, du 21. 4. 1970, relative au remplacement des contributions financières des États membres par des ressources propres aux Communautés, JO L 94, p. 19).

La Cour devrait répondre par la négative à la question posée. En effet, de même que les intérêts créditeurs (et les intérêts en compte courant) seraient une contrepartie non de la chose livrée ou de la prestation de services, mais du crédit concédé, les intérêts moratoires ne seraient pas une contrepartie de la chose livrée ou de la prestation de services. Qu'il s'agisse d'intérêts de retard (à courir, en principe, à partir de l'échéance) ou d'intérêts judiciaires (à courir à compter de la saisine du tribunal), les intérêts moratoires constitueraient non un élément de la contrepartie de la chose livrée ou de la prestation de services, mais une contrepartie de l'engagement non tenu et du crédit qui s'en est suivi, non prévu au contrat, mais effectivement fourni. Il s'agirait là d'une interprétation philologique, «coulant de source», de l'article 8 de la deuxième directive. Il n'importerait pas que le prix et l'échéance aient été convenus dans l'accord concernant la livraison de la chose ou la prestation de services.

Cette interprétation philologique — décisive, selon le gouvernement danois —

serait corroborée par certaines données tirées de la deuxième directive. Tout d'abord, le fait générateur de la taxe aurait lieu au moment où la livraison a été effectuée ou au moment où le service a été effectué (article 5, paragraphe 5, et article 6, paragraphe 4). Ensuite, la deuxième directive ne préciserait pas le moment auquel remonte le fait générateur des intérêts de retard et on ne saurait appliquer auxdits intérêts les moments (définis dans ladite directive) auxquels remonte le fait générateur de la livraison ou des prestations de service. Or, une telle précision serait nécessaire. Cela ne serait pas simplement décisif au regard du décompte fiscal de l'assujetti vis-à-vis de l'État membre, mais également, le cas échéant, au regard du taux applicable. Étant donné qu'en l'espèce il n'y aurait pas prestation assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée, il ne semblerait pas nécessaire de rechercher le moment auquel se situerait le fait générateur. Enfin, l'ouverture d'un crédit ne serait pas, en tant que telle, soumise à la TVA en application des règles fixées par la deuxième directive (article 6, paragraphe 2).

L'interprétation défendue par le gouvernement danois serait corroborée en outre par la conception juridique inhérente à l'adoption de la sixième directive. En effet, les intérêts moratoires auraient dû être visés le cas échéant à l'article 11, sous A, paragraphe 2, parmi les frais devant être compris dans la base d'imposition, et d'autre part, les opérations de crédit seraient exonérées de la taxation (article 13, sous B, lettre d), n° 1).

4. Observations présentées par la Commission

La raison du paiement d'intérêts après échéance ou d'intérêts moratoires ne

serait pas une prestation convenue entre les parties contractantes, mais la non-exécution à l'échéance de l'obligation de paiement prévue au contrat. Il y aurait prestation convenue si les parties s'étaient entendues pour que la rémunération de l'ouvrage à verser par le groupement d'entreprises soit assortie d'un délai de paiement (l'échéance de la créance se trouvant alors repoussée jusqu'à l'expiration du délai de paiement et les intérêts après échéance visés à l'article 353 du HGB n'étant dès lors pas dus). Aucun accord en ce sens n'aurait été passé en l'espèce.

Selon l'usage courant, un assujetti n'exécuterait pas une livraison ou prestation à titre onéreux lorsque le destinataire, contrairement à l'accord passé, ne fournit pas la contrepartie à l'échéance fixée. Le paiement tardif de la contrepartie aurait lieu contre la volonté de l'assujetti. La volonté d'exécution censée exister dans les livraisons et prestations soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires ferait donc défaut. Un cas typique d'absence de volonté d'exécution — et par conséquent d'échange de prestations soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires — serait le versement de dommages et intérêts. Les dommages et intérêts ne seraient pas accordés pour une livraison ou une prestation mais parce que l'auteur du dommage a illégalement causé un préjudice et est de ce fait tenu d'éliminer le préjudice en vertu de dispositions légales ou conventionnelles. Les prestations fournies au titre des dommages et intérêts ne seraient en conséquence pas soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires. Dans le cas d'un paiement après l'échéance de la contrepartie d'une livraison ou d'une prestation, la situation ne serait pas différente, le destinataire de la livraison ou de la prestation manquant à ses obligations en ne fournissant pas contre-valeur à l'échéance et étant de ce fait tenu, en vertu de dispositions légales ou conventionnelles, de compenser par le paiement d'intérêts le préjudice subi par l'autre partie contractante.

L'article 8, sous a), et l'annexe A de la deuxième directive montreraient l'effort fait pour définir la notion de contre-valeur d'une manière aussi large et complète que possible, afin de faire tomber sous le coup de la taxe tout ce que l'assujetti reçoit comme contre-valeur de sa livraison ou de sa prestation, étant toutefois toujours entendu qu'à la contre-valeur correspond une livraison ou une prestation de l'assujetti — serait-ce même sous la forme de prestations accessoires, telles que l'emballage, l'expédition, l'assurance, etc. Or cette condition ne serait pas remplie lorsque l'assujetti reçoit contre sa volonté la rétribution convenue après l'échéance et que le débiteur doit à titre d'indemnité payer des intérêts moratoires.

La question de la taxation d'intérêts dus pour cause de paiement tardif aurait fait l'objet des négociations et des discussions qui ont prélué à l'adoption de la sixième directive du Conseil. Dans la proposition que la Commission avait soumise au Conseil le 29 juin 1973 (Bulletin des Communautés européennes, Supplément 11/73), il aurait été prévu à l'article 12 A, sous 3, que ne devaient pas être intégrés dans la masse d'imposition «les intérêts dus en raison d'un paiement à crédit ou d'un paiement tardif». La Commission aurait motivé sa proposition comme suit:

«Parmi les éléments à exclure de la base d'imposition conformément au paragraphe 3, figurent les intérêts dus en raison d'un paiement à crédit ou d'un paiement tardif, ainsi que le montant des emballages à rendre.

L'exclusion des intérêts qui rémunèrent une vente à crédit doit être rapprochée de l'exonération des opérations de crédit prévue à l'article 14, sous B, lettre j).

L'exclusion des intérêts dus pour paiement tardif est justifiée par le caractère de pénalité contractuelle de tels intérêts,

sans rapport avec une opération commerciale normale.»

L'accord ne s'étant pas fait au Conseil, l'exonération des intérêts dus en raison d'un paiement à crédit ou d'un paiement tardif expressément proposée par la Commission n'aurait pas été incluse dans la version définitive de la sixième directive. Toutefois, la suppression de la disposition prévoyant une exonération formelle proposée par la Commission ne signifierait pas qu'un régime opposé, à savoir la taxation des intérêts sur paiement partiel et des intérêts moratoires, serait applicable, ni que la faculté ait été laissée aux États membres de se décider dans leur législation interne en matière de taxe sur le chiffre d'affaires pour ou contre la taxation des intérêts dus en raison d'un paiement à crédit ou d'un paiement tardif. En réalité, la question aurait été laissée en suspens. Mais l'objectif des directives relatives à la taxe sur la valeur ajoutée consistant à harmoniser les législations nationales sur les taxes sur le chiffre d'affaires et à garantir ainsi l'égalité des conditions de concurrence aux niveaux national et communautaire, le droit communautaire exigerait qu'une réponse uniforme pour tous les États membres soit apportée à cette question. Un régime non uniforme, aménagé par chaque État membre à sa guise, ne serait admissible que si la directive contenait une réserve en ce sens. La deuxième directive contiendrait de nombreuses réserves en faveur de régimes nationaux particuliers, de même que la sixième directive, mais le fait que de telles réserves ont été incluses de manière expresse et détaillée dans chaque directive serait une raison de conclure que les modalités du droit de la taxe sur le chiffre d'affaires doivent bien être établies de manière uniforme dans les États membres.

Les motifs invoqués par certains États membres contre l'exonération fiscale des intérêts viseraient seulement les intérêts dus en raison d'un paiement à crédit. Contrairement à ce qui se passe dans le cas des intérêts après échéance et des inté-

rêts moratoires, il y aurait, dans celui des intérêts dus en raison d'un paiement à crédit, un échange volontaire de prestations, car le paiement à crédit ou l'octroi d'un délai pour le paiement de la rétribution serait convenu entre les parties moyennant versement d'un intérêt adéquat. Pour les intérêts pour non-exécution à l'échéance du paiement de la rétribution, il n'y aurait lieu de craindre ni une dissimulation fiscale opérée au moyen de la déclaration d'une partie de la rémunération convenue sous la forme d'intérêts, ni une inégalité de traitement notamment par rapport aux opérations de leasing. On serait au contraire en présence d'un cas ne rentrant pas dans la catégorie des échanges de prestations soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires, de sorte qu'il ne pourrait être question d'une perception de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Les intérêts dus pour cause de paiement tardif de la rémunération ne seraient soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires dans aucun État membre autre que la république fédérale d'Allemagne. Dans les législations sur la taxe à la valeur ajoutée belge et italienne, il serait expressément prévu que les intérêts dus pour cause de paiement tardif de la rétribution ne sont pas compris dans l'assiette de la taxe à la valeur ajoutée. En France, si les intérêts dus en raison d'un paiement à crédit sont soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires, il n'en serait pas de même pour les intérêts moratoires. En Grande-Bretagne, la loi exclurait de la base d'imposition les intérêts perçus dans le cas d'achats à tempérament et autres transactions tombant sous le coup du «Hire Purchase Act». D'après les informations dont dispose la Commission, les intérêts dus pour cause de paiement tardif de la rétribution échapperaient également à l'imposition. En Irlande, au Luxembourg et aux Pays-Bas, la question litigieuse ne ferait pas l'objet de dispositions législatives; toutefois, il n'apparaîtrait pas que les intérêts dus pour cause de paiement tardif de la rétribution soient soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires dans aucun de ces trois États.

Si, contrairement à l'opinion exprimée par la Commission, les intérêts après l'échéance et les intérêts moratoires étaient soumis à taxation, une difficulté serait occasionnée par le fait qu'au moment de l'exécution de la livraison ou de la prestation, il ne serait pas encore possible d'établir le montant de la taxe sur la valeur ajoutée exigible. En l'espèce, le montant des intérêts dus à Bausystem par le groupement d'entreprises n'aurait pu être déterminé qu'après le paiement du reliquat de la dette. La condamnation du groupement d'entreprises au paiement du reliquat n'ayant été prononcée par l'Oberlandesgericht de Munich qu'en 1978, plus de quatre années se seraient écoulées depuis l'échéance de la créance. Selon la thèse du Finanzamt d'après laquelle les intérêts reçus sont soumis à la taxe sur la valeur ajoutée pour l'année 1973, le montant définitif à payer au titre de la taxe pour une créance fiscale née dès 1973 n'aurait pu être calculé que cinq ans plus tard, ce qui serait contraire aux principes du droit de la taxe sur la valeur ajoutée, en

vertu duquel le fait générateur de la taxe a lieu au moment où la livraison ou la prestation est effectuée (article 6, paragraphe 4, de la deuxième directive, article 10, paragraphe 2, de la sixième directive). La dérogation contenue dans la deuxième phrase du paragraphe 2 de l'article 6 permettrait seulement aux États membres d'avancer la date de l'exigibilité de la dette fiscale, à l'exclusion de tout renvoi au-delà de la date de l'exécution complète de la prestation de services.

III — Procédure orale

La défenderesse au principal, représentée par M. H. J. Kleiner, en qualité d'agent; et la Commission des CE, représentée par M^e W. D. Krause-Ablass, avocat à Düsseldorf, ont été entendues en leurs observations orales à l'audience du 4 mars 1982.

L'avocat général a présenté ses conclusions à l'audience du 6 mai 1982.

En droit

- 1 Par ordonnance du 30 juin 1981, parvenue à la Cour le 22 juillet suivant, le Finanzgericht München a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de la notion de «contre-valeur» figurant à l'article 8, premier alinéa, sous a), de la deuxième directive 67/228 du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, du 14. 4. 1967, p. 1303).
- 2 Le litige au principal concerne l'incorporation d'intérêts de retard dans l'assiette de la taxe sur le chiffre d'affaires réclamée à la société demanderesse Bausystem de Zürich.

- 3 La demanderesse avait été chargée par un groupement d'entreprises composé de quatre sociétés allemandes, de l'exécution de travaux dans un parking à Berlin-Ouest. Une partie du travail ayant été sous-traitée par la firme Bausystem à une autre firme, et mal exécutée, le groupement d'entreprises allemand a, le 2 juillet 1973, annulé le contrat le liant à Bausystem. Le groupement ayant refusé de régler la créance de Bausystem pour les travaux exécutés, cette dernière a obtenu, par arrêt de l'Oberlandesgericht München du 24 novembre 1978, sur appel par le groupement du jugement rendu en première instance par le Landgericht, que celle-ci soit fixée à 584 249,63 DM, majorée des intérêts à 5 % à compter du 15 janvier 1974, date du chiffrage de ladite créance par Bausystem.

- 4 A la suite d'un contrôle, l'administration allemande des impôts a fixé à 191 050,85 DM la taxe sur la valeur ajoutée due par Bausystem pour 1973, après réintégration dans l'assiette imposable d'une somme de 143 628 DM représentant le montant des intérêts versés en vertu de l'arrêt de l'Oberlandesgericht.

- 5 La réclamation introduite par Bausystem contre la fixation d'une somme de 14 233,40 DM représentant le montant de la TVA sur les intérêts payés par le groupement étant demeurée infructueuse, Bausystem s'est pourvue devant le Finanzgericht München, qui pose la question de savoir «comment la notion de 'contre-valeur' figurant à l'article 8, alinéa 1, sous a), de la deuxième directive du Conseil, du 1^{er} avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — structure et modalités d'application du système commun de taxes sur la valeur ajoutée — doit être entendue, et si elle recouvre aussi les prestations que l'entrepreneur obtient en plus du prix convenu pour la livraison ou la prestation de service parce que ce prix n'est pas acquitté à l'échéance, la prestation complémentaire étant calculée sous la forme d'intérêts sur la créance arriérée et étant destinée à éviter au créancier tout préjudice résultant du paiement tardif».

- 6 Le texte de l'article 8, premier alinéa, sous a), de la deuxième directive du Conseil se lit comme suit:

«La base d'imposition est constituée:

a) pour les livraisons et prestations de services, par tout ce qui constitue la contre-valeur de la livraison du bien ou de la prestation de services, tous frais et taxes compris, à l'exception de la taxe sur la valeur ajoutée elle-même; . . .»

7 L'annexe A, qui fait partie intégrante de la directive, précise à son point 13:

«Par le mot 'contre-valeur', il faut entendre tout ce qui est reçu en contrepartie de la livraison du bien ou de la prestation de services, y compris les frais accessoires (emballages, transports, assurances, etc.), c'est-à-dire non seulement le montant des sommes perçues, mais aussi, par exemple, la valeur des biens reçus en échange ou, dans le cas de réquisition par l'autorité publique ou en son nom, le montant de l'indemnité perçue . . .»

8 En égard aux dispositions susvisées, il y a lieu de constater que les intérêts en cause au principal n'ont pas de rapport avec la prestation ou la réception de cette prestation et ne constituent pas la rétribution («Entgelt») d'une opération commerciale. Ils consistent au contraire en un simple remboursement de frais, en une indemnité servie en raison du retard intervenu dans le paiement.

9 L'opinion de l'administration allemande des impôts, selon laquelle lesdits intérêts relèveraient des «frais accessoires» visés au point 13 de l'annexe A précitée comme étant des frais que le bénéficiaire d'une prestation verse en dehors de la contrepartie proprement dite et devraient être considérés comme une contrepartie particulière fournie indépendamment de la prestation de l'entrepreneur, ne saurait être admise.

10 En effet, l'entrepreneur a été contraint d'accorder un moratoire, non prévu par le contrat, au bénéficiaire de sa prestation de services. Les intérêts qui constituent la contrepartie de ce moratoire ont été fixés par une juridiction faisant application des dispositions tant du code civil que du code de commerce. Dans ces conditions, l'octroi d'un crédit n'a qu'un rapport lointain avec la prestation principale. Les intérêts dont ce crédit est assorti ne sauraient dès lors être qualifiés de prestation complémentaire.

11 Il résulte de ces considérations qu'il y a lieu de répondre à la question posée par la juridiction nationale que la base d'imposition visée à l'article 8, premier alinéa, sous a), de la deuxième directive du Conseil, du 11 avril

1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ne comprend pas les intérêts accordés à l'entrepreneur par une décision de justice, lorsque ces intérêts lui ont été alloués en raison de ce que le solde de la contre-valeur de la prestation de services n'a pas été réglé à l'échéance.

Sur les dépens

- 12 Les frais exposés par le gouvernement danois et 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 (première chambre),

statuant sur la question à elle soumise par le Finanzgericht München par ordonnance du 30 juin 1981, dit pour droit:

La base d'imposition visée à l'article 8, premier alinéa, sous a), de la deuxième directive du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ne comprend pas les intérêts accordés à l'entrepreneur par une décision de justice, lorsque ces intérêts lui ont été alloués en raison de ce que le solde de la contre-valeur de la prestation de services n'a pas été réglé à l'échéance.

Bosco

O'Keefe

Koopmans

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg le 1^{er} juillet 1982.

Pour le greffier

J. A. Pompe
Greffier adjoint

Le président de la première chambre

G. Bosco