

Arrêt de la Cour
Affaire C-90/02

Finanzamt Gummersbach
contre
Gerhard Bockemühl

(demande de décision préjudicielle, formée par le Bundesfinanzhof)

«Demande de décision préjudicielle – Interprétation de l'article 18, paragraphe 1, de la sixième directive TVA – Conditions pour l'exercice du droit à déduction de la TVA payée en amont – Preneur d'un service visé à l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive TVA – Mise à disposition de personnel effectuée par un assujetti établi à l'étranger – Preneur redevable de la TVA en tant que destinataire de la prestation – Obligation de détenir une facture – Contenu de la facture»

Conclusions de l'avocat général M. F. G. Jacobs, présentées le 23 octobre 2003 Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 1er avril 2004

Sommaire de l'arrêt

Dispositions fiscales – Harmonisation des législations – Taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Déduction de la taxe payée en amont – Procédure d'autoliquidation – Assujetti redevable de la taxe sur la valeur ajoutée en tant que destinataire de biens ou de services – Droit à déduction – Conditions – Détenition d'une facture – Absence (Directive du Conseil 77/388, art. 18, § 1, d), et 22, § 3) Dans le cadre d'une procédure d'autoliquidation, un assujetti, qui est redevable, en tant que destinataire de services, de la taxe sur la valeur ajoutée y afférente, conformément à l'article 21, point 1, de la sixième directive 77/388, dans sa version résultant des directives 91/680 et 92/111, n'est pas obligé d'être en possession d'une facture établie en conformité avec l'article 22, paragraphe 3, de ladite directive pour pouvoir exercer son droit à déduction.

En effet, s'agissant des modalités d'exercice du droit à déduction dans une procédure d'autoliquidation, c'est le seul article 18, paragraphe 1, sous d), de la directive qui leur est applicable et selon lequel le destinataire redevable doit uniquement remplir les formalités telles qu'établies par l'État membre concerné. S'il est vrai, à cet égard, que les États membres doivent exercer le pouvoir d'établir ces formalités conformément à l'un des objectifs poursuivis par la directive, qui est d'assurer la perception de la taxe et son contrôle par l'administration fiscale, et qu'une facture a certes une fonction documentaire importante du fait qu'elle peut contenir des données contrôlables, ce pouvoir ne peut que s'exercer dans la mesure où l'imposition desdites formalités ne rend pas, par le nombre ou par la technicité de celles-ci, pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction.

Or, le fait pour l'administration fiscale, qui dispose des données nécessaires pour établir que l'assujetti est, en tant que destinataire de la prestation en cause, redevable de la taxe, d'exiger comme condition supplémentaire ouvrant droit à déduction qu'il soit en possession d'une facture établie en conformité avec l'article 22, paragraphe 3, de la directive aurait pour conséquence qu'un assujetti soit, d'une part, redevable en tant que destinataire de services de la taxe en cause, tout en risquant, d'autre part, de ne pas être en mesure de déduire cette taxe.

(cf. points 47, 49, 51-53 et disp.)

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
1er avril 2004(1)

«Demande de décision préjudicielle – Interprétation de l'article 18, paragraphe 1, de la sixième directive TVA – Conditions pour l'exercice du droit à déduction de la TVA payée en amont – Preneur d'un service visé à l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive TVA – Mise à disposition de personnel effectuée par un assujetti établi à l'étranger – Preneur redevable de la TVA en tant que destinataire de la prestation – Obligation de détenir une facture – Contenu de la facture»

Dans l'affaire C-90/02,
ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Bundesfinanzhof (Allemagne) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Finanzamt Gummersbach

et

Gerhard Bockemühl,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 18, paragraphe 1, et 22, paragraphe 3, 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), dans sa version résultant des directives 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388 (JO L 376, p. 1), et 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 384, p. 47),

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. P. Jann, faisant fonction de président de la cinquième chambre, MM. A. Rosas et S. von Bahr (rapporteur), juges,
avocat général: M. F. G. Jacobs,
greffier: Mme M.-F. Contet, administrateur principal,
considérant les observations écrites présentées:

– pour le gouvernement allemand, par MM. W.-D. Plessing et M. Lumma, en qualité d'agents,
– pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et K. Gross, en qualité d'agents, assistés de Me A. Böhlke, Rechtsanwalt,
ayant entendu les observations orales du Finanzamt Gummersbach, représenté par M. F. Fürst, en qualité d'agent, de M. Bockemühl, représenté par MM. J. A. Nohl et C. Hesener, Steuerberater, et de la Commission, représentée par M. K. Gross, assisté de Me A. Böhlke, à l'audience du 11 septembre 2003,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 23 octobre 2003,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 22 novembre 2001, parvenue à la Cour le 15 mars 2002, le Bundesfinanzhof a posé, en application de l'article 234 CE, trois questions préjudicielles relatives à l'interprétation des articles 18, paragraphe 1, et 22, paragraphe 3, 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), dans sa version résultant des directives 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388 (JO L 376, p. 1), et 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 384, p. 47, ci-après la «sixième directive»).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt Gummersbach (ci-après le «Finanzamt») et M. Bockemühl au sujet du refus opposé à ce dernier par le Finanzamt de déduire la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») afférente à des services qui lui avaient été fournis. Elles portent, en substance, sur les conditions ouvrant droit à l'exercice du droit à déduction, visées à l'article 18, paragraphe 1, de la sixième directive, dans le cas où l'assujetti concerné est lui-même redevable de ladite taxe en raison du fait que le prestataire de services en question est établi en dehors du pays concerné.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

3 L'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive dispose que sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel.

4 En ce qui concerne les prestations de services, le lieu de l'opération imposable est déterminé selon les termes de l'article 9 de cette directive, lequel dispose, à son paragraphe 1, que ce lieu est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle. Toutefois, comme exception à cette règle, ledit article, paragraphe 2, prévoit:

«**a)** lieu des prestations de services se rattachant à un bien immeuble, y compris les prestations d'agents immobiliers et d'experts, ainsi que les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers comme, par exemple, les prestations fournies par les architectes et les bureaux de surveillance, est l'endroit où le bien est situé; [...]

e) le lieu des prestations de services suivantes, rendues à des preneurs établis en dehors de la Communauté ou à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, est l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été rendue ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle:

[...]

– la mise à disposition de personnel,

[...]»

5 S'agissant du droit à déduction, l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive dispose:

«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 redevable de la taxe à l'intérieur du pays;

[...]»

6 L'article 18 de la même directive, relatif aux modalités d'exercice du droit à déduction, est libellé comme suit:

«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;

b) pour la déduction visée à l'article 17 paragraphe 2 sous b), détenir un document constatant l'importation qui le désigne comme destinataire ou importateur et qui mentionne ou permet de calculer le montant de la taxe due;

c) pour la déduction visée à l'article 17 paragraphe 2 sous c), remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre;

d) lorsqu'il est tenu d'acquitter la taxe en tant que preneur ou acheteur en cas d'application de l'article 21 point 1, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre.

[...]

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.

[...]»

7 En ce qui concerne les redevables de la TVA, l'article 21, point 1, sous a), premier alinéa, de la sixième directive prévoit que la TVA est due en régime intérieur par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, autre que l'une des prestations de services visées au même article, sous b). Toutefois, l'article 21, point 1, sous a), deuxième et troisième alinéas, de la sixième directive prévoit:

«Lorsque la livraison de biens ou la prestation de services imposable est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays, les États membres peuvent prendre des dispositions prévoyant que la taxe est due par une autre personne. Un représentant fiscal ou le destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services imposables peuvent notamment être désignés à cet effet.

Toutefois, la taxe est due par le destinataire de la livraison de biens, lorsque les conditions suivantes sont réunies:

[...]

– la facture délivrée par l'assujetti non établi à l'intérieur du pays est conforme à l'article 22 paragraphe 3.

[...]»

8 Selon l'article 21, point 1, sous b), de la sixième directive, la TVA est due par le preneur d'un service visé à l'article 9, paragraphe 2, sous e), de ladite directive lorsque le service est effectué par un assujetti établi à l'étranger.

9 Le même article 21, point 1, sous c), dispose que la TVA est due par toute personne qui la mentionne sur une facture ou tout document en tenant lieu.

10 L'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive prévoit:

«a) 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. [...]

b) La facture doit mentionner, d'une façon distincte, le prix hors taxe et la taxe correspondante pour chaque taux différent ainsi que, le cas échéant, l'exonération.

[...]

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

[...]»

La réglementation nationale

11 Conformément à l'article 21, point 1, de la sixième directive, la République fédérale d'Allemagne a prévu à l'article 51 de l'Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (règlement d'application de 1993 de la loi relative à la TVA, BGBl. 1993 I, p. 565, ci-après l'«UStDV 1993»):

«(1) Le destinataire de la prestation doit retenir la taxe sur la contre-prestation et la verser au Finanzamt dont il relève pour les opérations imposables suivantes:

1. Fourniture de travaux et autres prestations d'un entrepreneur établi à l'étranger;

[...]

(3) Un entrepreneur établi à l'étranger est un entrepreneur dont le domicile, le siège ou la direction d'entreprise n'est pas située sur le territoire national ou dans une zone franche ou qui n'y a pas de filiale. Le point de référence est le moment auquel la contre-prestation est fournie. Lorsqu'il doute que l'entrepreneur remplisse ces conditions, le destinataire de la prestation n'est dispensé de retenir et de verser la taxe que lorsque l'entrepreneur lui démontre, au moyen d'une attestation du Finanzamt compétent à imposer ses opérations conformément aux règles fiscales, qu'il n'est pas un entrepreneur au sens de la première phrase.

(4) La contre-prestation au sens du paragraphe 1 est la rémunération TVA comprise.»

12 Toutefois, l'article 52, paragraphes 2 et 3, de l'UStDV 1993 introduit des exceptions aux obligations visées à l'article 51:

«(2) Le destinataire de la prestation n'est pas obligé de retenir et de verser la taxe afférente à la prestation de l'entrepreneur:

1. lorsque celui-ci ne lui a pas adressé une facture avec mention séparée de la TVA et

2. lorsque le destinataire de la prestation peut lui-même, en cas de mention séparée de la TVA, se prévaloir entièrement de la déduction de la taxe d'amont, relativement à cette taxe.

(3) Pour que la condition énoncée au paragraphe 2, point 2, soit remplie, il n'est pas nécessaire que l'entrepreneur prestataire soit autorisé à faire mention séparée de la TVA dans une facture.

[...]»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

13 M. Bockemühl exploite une entreprise de construction en Allemagne. Au cours de l'exercice litigieux, il avait engagé des ouvriers anglais qui avaient été mis à sa disposition par une société s'identifiant sous le nom de «Jaylink Bau Ltd Building Contractors». Cette société avait une adresse de contact aux Pays-Bas.

14 Les travaux effectués par lesdits ouvriers anglais ont été facturés à M. Bockemühl sous le nom de la société en question, les factures portant un numéro anglais d'identification à la TVA. Une première adresse londonienne était mentionnée sur les factures couvrant la période du 14 décembre 1994 au 22 mars 1995, tandis qu'une autre adresse londonienne était indiquée sur celles couvrant la période du 29 mars 1995 au 19 juillet 1995. Lesdites factures désignaient par ailleurs la prestation facturée comme des travaux, alors qu'il s'agissait en réalité de mise à disposition de personnel.

15 Selon les recherches effectuées par le Bundesamt für Finanzen, il existerait une société sous la raison sociale «Jaylink Building Contractors Ltd», inscrite au registre du commerce anglais le 21 mai 1992 et dont le siège déclaré se situerait à l'adresse mentionnée sur les premières factures. La société ne figurerait pas dans les annuaires téléphoniques locaux.

16 Les factures n'indiquaient aucune TVA, mais portaient, en revanche, la mention «Nullregelung Par. 52 UStDV vereinbart» (taux zéro art. 52 UStDV selon convention).

Cependant, après un contrôle fiscal, le Finanzamt a conclu que les prestations facturées n'avaient pas été effectuées par la société dont le nom figurait sur les factures, mais par une entreprise tierce inconnue. En conséquence, il a déclaré, par avis de recouvrement du 23 août 1996, que, en sa qualité de destinataire des services, M. Bockemühl devait acquitter une somme de 17 219,17 DEM au titre de la TVA sur les opérations imposables en cause.

17 Suite à l'introduction d'un recours par M. Bockemühl, le Finanzgericht Köln (Allemagne) a annulé ledit avis, ainsi que la décision sur réclamation subséquente, du 27 mars 1997, en déclarant qu'il n'existait pas de «motif raisonnable de mettre en doute l'identité entre l'auteur de la facture et l'entrepreneur qui avait fourni les prestations.»

18 C'est contre ce jugement que le Finanzamt a introduit une demande en «Revision» auprès du Bundesfinanzhof en soutenant que les conditions d'application de la règle du «taux zéro», prévue à l'article 52, paragraphe 2, point 2, de l'UStDV 1993, ne seraient pas remplies dans la mesure où l'identité du prestataire est, selon lui, douteuse. Par conséquent, M. Bockemühl serait débiteur solidaire de la taxe.

19 Selon l'ordonnance de renvoi, la procédure de retenue à la source prévue aux articles 51 et suivants de l'UStDV 1993 a été remplacée, à partir du 1er janvier 2002, par une procédure impliquant que le destinataire de la prestation soit redevable fiscalement, au motif que ladite procédure de retenue à la source n'était pas conforme aux règles communautaires. Toutefois, la juridiction de renvoi estime que lesdits articles de l'UStDV 1993 restent applicables pour l'exercice litigieux dans la mesure où ils peuvent être interprétés en conformité avec les règles du droit communautaire.

20 Dans ce contexte, et en vue de faire appliquer les dispositions nationales pertinentes d'une manière conforme à la sixième directive, la juridiction de renvoi considère que les prestations de services en cause ont été fournies par un assujetti établi à l'étranger et que le lieu des prestations était situé en Allemagne, que ce soit en vertu de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive relatif aux prestations de service se rattachant à un bien immeuble ou en vertu de l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la même directive relatif à la mise à disposition de personnel. Au sens de cette dernière disposition, la République fédérale d'Allemagne serait tenue, conformément à l'article 21, point 1, sous b), de la sixième directive, de considérer M. Bockemühl, en tant que destinataire de la prestation, comme redevable de la TVA.

21 Quant au droit à déduction, tel que prévu à l'article 52, paragraphe 2, point 2, de l'UStDV 1993, la juridiction de renvoi est d'avis que, ayant eu recours aux prestations en cause pour ses opérations taxées, M. Bockemühl devrait être en droit de déduire la TVA en amont, conformément à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive. Éprouvant toutefois des doutes en ce qui concerne les conditions ouvrant droit à déduction, elle a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les trois questions préjudicielles suivantes:

«1) Le destinataire de services, qui est redevable de la taxe conformément à l'article 21, point 1, de la directive 77/388/CEE et à qui la taxe a été réclamée à ce titre, doit-il, pour pouvoir exercer le droit à déduction en application de l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la directive, être en possession d'une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3, de celle-ci?

2) En cas de réponse affirmative à la première question, quelles mentions cette facture doit-elle contenir? Le fait d'y avoir désigné comme objet de la prestation des travaux réalisés à l'aide de personnel au lieu de la mise à disposition de ce personnel entraîne-t-il des suites dommageables?

3) Quelles conséquences juridiques convient-il d'attacher au fait de ne pas pouvoir vérifier que c'est bien l'auteur de la facture qui a fourni la prestation facturée? »

Sur les première et deuxième questions

22 Par ses première et deuxième questions qu'il convient de traiter ensemble, la juridiction de renvoi vise, en premier lieu, à savoir si, dans le cadre d'une situation dite d'« autoliquidation », le droit à déduction d'un assujetti, qui est redevable, en tant que destinataire de services, de la TVA y afférente ne peut être exercé que si ledit assujetti est en possession d'une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive. En cas de réponse affirmative à cette question, elle souhaite, en second lieu, se voir préciser quelles mentions cette facture doit indiquer et, en particulier, si le montant de la TVA ainsi que le nom et l'adresse du fournisseur des services doivent être spécifiés et si une désignation incorrecte des services entraîne des conséquences juridiques quant à l'existence du droit à déduction.

Observations soumises à la Cour

23 Selon le gouvernement allemand et la Commission des Communautés européennes, seuls à avoir soumis des observations écrites, l'applicabilité de l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive au présent cas d'espèce ne saurait être contestée. Ils soulignent le caractère exprès de l'obligation prévue par cette disposition, à savoir détenir une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive, obligation qui, selon eux, n'admet pas d'exception.

24 Selon le gouvernement allemand, même si le destinataire de la prestation est lui-même débiteur de la TVA, ce transfert de dette à la charge du destinataire de la prestation n'est rien de plus qu'une autre manière de percevoir la TVA et ne peut avoir aucun effet sur les conditions d'accès au droit à déduction.

25 La Commission affirme en outre que cette solution est conforme à l'économie de l'article 21, point 1, de la sixième directive. En effet, cette dernière disposition exigerait que, en ce qui concerne les livraisons de biens par un assujetti non établi à l'intérieur du pays, la TVA ne soit due par le destinataire que si la facture est conforme à l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive.

26 La Commission invoque, de surcroît, les modifications apportées depuis par la directive 2001/115/CE du Conseil, du 20 décembre 2001, modifiant la directive 77/388 en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 15, p. 24). Elle souligne que le nouveau libellé de l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive précise que, en cas d'exonération ou lorsque le client est redevable de la TVA, la facture doit faire référence à la disposition pertinente de la sixième directive ou à la disposition nationale correspondante ou porter toute autre mention indiquant que la livraison bénéficie d'une exonération ou de l'autoliquidation.

27 Le gouvernement allemand observe par ailleurs que, du point de vue de l'administration fiscale, la facture a une fonction documentaire importante, dans la mesure où elle contient des données contrôlables permettant d'établir à concurrence de quel montant peut être déduite la TVA due en amont, lorsque l'État membre a prévu, pour certaines prestations, des exceptions au droit à déduction.

28 En réponse à une question écrite posée par la Cour, tant le Finanzamt que le gouvernement allemand et la Commission ont répondu que les dispositions de l'article 18, paragraphe 1, sous a) et d), de la sixième directive s'appliquent cumulativement de sorte que, en cas d'autoliquidation, l'assujetti doit remplir les formalités additionnelles prescrites par les États membres dans le cadre de l'exercice de l'option qui leur est ouverte par l'article 18, paragraphe 1, sous d), de ladite directive. Cette dernière disposition ne permettrait donc pas aux États membres d'adopter des exceptions qui allégeraient les conditions prévues à l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive.

29 En tout état de cause, la Commission constate que l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la sixième directive renvoie expressément à l'application de l'article 21, point 1, de cette même directive selon lequel le transfert de la dette fiscale est soumis à la condition que « la

facture délivrée par l'assujetti non établi à l'intérieur du pays [soit] conforme à l'article 22, paragraphe 3». De ce fait, l'article 18, paragraphe 1, sous d), maintiendrait inchangée l'exigence relative à la détention d'une facture.

30 En ce qui concerne la question de savoir si la facture doit porter mention du montant de la TVA en cause, tant le gouvernement allemand que la Commission considèrent que, aussi bien le sens que la finalité de l'article 22, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive plaident pour une solution selon laquelle, dans le cas où le destinataire de la prestation est également le débiteur fiscal, il y a lieu de l'interpréter de manière restrictive et de renoncer à l'exigence d'une mention distincte de la TVA.

31 Le gouvernement allemand avance plusieurs raisons à l'appui de cet argument. Premièrement, le destinataire de la prestation, en tant que débiteur fiscal, devrait calculer lui-même le montant de la TVA qu'il est tenu d'acquitter, sans être obligé de s'en remettre aux mentions correspondantes figurant sur la facture établie par l'entreprise ayant fourni la prestation. Deuxièmement, en cas de mention distincte de la TVA, le fournisseur serait, conformément à l'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive, redevable de la TVA, en plus du destinataire de la prestation, ce qui serait incompatible avec l'esprit de la sixième directive. Troisièmement, en faisant référence aux termes de l'article 22, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, tels qu'ils sont depuis modifiés par la directive 2001/115, le gouvernement allemand observe que le système ainsi mis en place comporte des règles rendant superflue toute mention distincte du montant de la TVA.

32 Selon la Commission, il faudrait considérer que l'article 22, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive traite un tel cas de transfert de la dette fiscale comme un cas d'exonération. À défaut, l'émetteur de la facture serait redevable de la TVA du simple fait qu'il la mentionne dans sa facture, conformément à l'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive, sans que le destinataire de la prestation puisse faire valoir son droit à déduction pour cette taxe. De ce fait, la Commission conclut que si le destinataire de la prestation est redevable de la TVA, il suffit de mentionner ce fait sur la facture ou d'y inscrire un renvoi à la disposition en vertu de laquelle tel est le cas.

33 En ce qui concerne les nom et adresse du prestataire, le gouvernement allemand fait tout d'abord référence aux arrêts de la Cour du 14 juillet 1988, Jeunehomme (123/87 et 330/87, Rec. p. 4517, point 17), et du 17 septembre 1997, Langhorst (C-141/96, Rec. p. I-5073, point 17). Il estime que, si l'article 22, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive et la jurisprudence de la Cour n'imposent pas aux États membres l'obligation d'exiger de telles mentions, ces derniers n'en ont pas moins le pouvoir d'exiger des mentions supplémentaires.

34 La Commission considère qu'il découle de l'arrêt du 13 décembre 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227), qui, selon elle, implique le pouvoir de contrôler la réalité de l'opération imposable, que la facture doit permettre l'identification de l'assujetti, avec ses nom et adresse, ainsi que celle de l'opération en cause.

35 En ce qui concerne la mention de la nature de la prestation, le gouvernement allemand considère que les États membres doivent être en mesure d'exiger que celle-ci soit indiquée sur la facture avec précision, afin d'assurer l'exacte perception de la TVA et d'éviter la fraude.

36 Selon la Commission, étant donné que la facture représente le moyen essentiel de contrôler la bonne application de la TVA, la description de l'opération facturée doit donc être suffisamment précise pour permettre de connaître le type d'opération dont il s'agit, de savoir si ladite opération est imposable et de déterminer le lieu où elle a été exécutée et, le cas échéant, l'identité de l'assujetti.

Réponse de la Cour

37 Tout d'abord, ainsi que l'observe M. l'avocat général au point 37 de ses conclusions, un assujetti redevable de la TVA en tant que destinataire de biens ou de services est en mesure d'invoquer le droit à déduction visé à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive. Cette position se voit confirmée par les modifications ultérieurement apportées à cette disposition par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant

la directive 77/388 et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée – champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO L 102, p. 18), qui ont éliminé les divergences à cet égard entre différentes versions linguistiques.

38 Ensuite, selon une jurisprudence constante, le droit à déduction prévu à l'article 17 de la sixième directive fait partie intégrante du mécanisme de TVA et ne peut en principe être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir, notamment, arrêts du 6 juillet 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, point 18, et du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a., C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 43).

39 Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit, par conséquent, la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à TVA (voir, notamment, arrêts du 14 février 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, point 19; du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, point 15, et Gabalfrisa e.a., précité, point 44).

40 Quant aux conditions d'exercice du droit à déduction, l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive prévoit comme règle générale que, pour la déduction visée à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de ladite directive l'assujetti doit détenir une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3, de la même directive.

41 Toutefois, au cas où, conformément à l'article 21, point 1, de la sixième directive, c'est le destinataire de services qui est redevable de la TVA, l'article 18, paragraphe 1, sous d), de cette même directive énonce qu'il est tenu de remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre.

42 À cet égard, il y a lieu de constater qu'il résulte de l'ordonnance de renvoi que, en l'espèce, M. Bockemühl est en principe en droit d'exercer le droit à déduction en qualité de redevable de la TVA. Cependant, il n'est pas en possession d'une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive.

43 Dans ces conditions, la question se pose de savoir si, dans un cas d'autoliquidation, tel que celui en l'espèce, seules sont applicables les dispositions de l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la sixième directive ou si, comme l'affirment le gouvernement allemand, le Finanzamt et la Commission, l'article 18, paragraphe 1, sous a), de cette même directive est aussi applicable.

44 À cet égard, il y a lieu d'observer, en premier lieu, que, l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive, dans la version applicable au moment des faits, ne visait pas expressément la procédure d'autoliquidation. Ainsi que le gouvernement allemand et la Commission l'ont démontré dans leurs observations, l'application de cette disposition dans le cadre de cette procédure soulèverait des difficultés d'interprétation concernant, notamment, la disposition exigeant la mention du montant de la TVA en tant que condition préalable à l'exercice du droit à déduction (voir points 30 à 32 du présent arrêt). D'ailleurs, si les modifications apportées à l'article 22, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive par la directive 2001/115 mentionnent l'autoliquidation, comme il a été indiqué au point 26 du présent arrêt, il n'en demeure pas moins que l'article 22 de la sixième directive, relatif à l'obligation de facturation, ne vise pas les conditions ouvrant droit à déduction en tant que telles.

45 En deuxième lieu, concernant l'argument de la Commission tiré de l'économie de l'article 21, point 1, sous a), troisième alinéa, de la sixième directive dans la mesure où cette dernière disposition exige, pour les livraisons de biens effectuées par un assujetti non établi à l'intérieur du pays, que la TVA ne soit due par le destinataire que si la facture est conforme à l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive, il y a lieu d'observer que l'article 21, point 1, sous a), troisième alinéa, de la sixième directive ne fait qu'énoncer les conditions dans lesquelles le destinataire d'une livraison de biens peut être désigné

redevable de la TVA.

46 C'est pour une raison similaire que, en troisième lieu, il ne peut être accueilli l'argument de la Commission selon lequel l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la sixième directive semble maintenir inchangée l'exigence relative à la détention d'une facture, dans la mesure où ledit article renvoie expressément à l'application de l'article 21, point 1, de cette même directive et où ce dernier point, sous a), troisième alinéa, exige comme condition du transfert de la dette fiscale que «la facture délivrée par l'assujetti non établi à l'intérieur du pays [soit] conforme à l'article 22 paragraphe 3». En effet, ainsi qu'il a été observé au point précédent du présent arrêt, l'article 21, point 1, sous a), troisième alinéa, de la sixième directive ne fait qu'énoncer les conditions dans lesquelles le destinataire d'une livraison de biens peut être désigné redevable de la TVA.

47 Il convient dès lors de constater que les dispositions de l'article 18, paragraphe 1, sous a) et d), de la sixième directive doivent être interprétées en ce sens que seul ledit article 18, paragraphe 1, sous d), est applicable à la procédure d'autoliquidation telle que celle en l'espèce. Partant, un assujetti, qui est redevable, en tant que destinataire de services, de la TVA y afférente, n'est pas obligé de détenir une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive, afin de pouvoir exercer son droit à déduction, et doit uniquement remplir les formalités établies par l'État membre concerné dans l'exercice de l'option qui lui est ouverte à l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la même directive.

48 Par ailleurs, cette interprétation est confortée par le libellé de l'article 18, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive qui, en des termes identiques à ceux figurant au même article, paragraphe 1, sous d), impose comme condition que l'assujetti remplisse les formalités qui sont établies par chaque État membre. Cette première disposition s'applique à des situations ayant trait à l'affectation propre, dans lesquelles il est logique que le droit à déduction ne soit pas soumis à l'obligation de détenir une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive.

49 S'agissant de l'exercice de l'option ouverte par l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la sixième directive, si cette disposition permet aux États membres d'établir les formalités portant sur l'exercice du droit à déduction en cas d'autoliquidation, il n'en demeure pas moins que ce pouvoir doit être exercé conformément à l'un des objectifs poursuivis par la sixième directive, qui est d'assurer la perception de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale [voir, en ce qui concerne l'article 22, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive, arrêt Langhorst, précité, point 17]. Par ailleurs, ce pouvoir ne peut que s'exercer dans la mesure où l'imposition de telles formalités ne rend pas, par le nombre ou par la technicité de celles-ci, pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction [voir, en ce qui concerne l'article 22, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, en combinaison avec l'article 18, paragraphe 1, sous a), de cette même directive, arrêt Jeunehomme, précité, point 17].

50 Partant, en ce qui concerne l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la sixième directive, l'imposition et l'étendue de formalités à remplir afin de pouvoir exercer le droit à déduction ne devraient pas dépasser ce qui est strictement nécessaire en vue de contrôler l'application correcte de la procédure d'autoliquidation concernée.

51 Dans ce contexte, une facture a certes une fonction documentaire importante du fait qu'elle peut contenir des données contrôlables. Toutefois, en cas d'autoliquidation, c'est précisément sur la base de données contrôlables que l'assujetti, destinataire d'une livraison ou de services, aurait dû être jugé redevable, et à hauteur de quel montant de TVA. Dès lors que l'administration fiscale dispose des données nécessaires pour établir que l'assujetti est, en tant que destinataire de la prestation en cause, redevable de la TVA, elle ne saurait imposer, en ce qui concerne le droit dudit assujetti de déduire cette TVA, des conditions supplémentaires pouvant avoir pour effet de réduire à néant l'exercice de ce droit.

52 Partant, lorsqu'un assujetti, en tant que destinataire de services, est désigné redevable de la TVA y afférente, l'administration fiscale ne saurait exiger comme condition supplémentaire ouvrant droit à déduction qu'il soit en possession d'une facture établie en

conformité avec l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive. En effet, une telle exigence aurait pour conséquence qu'un assujetti soit, d'une part, redevable en tant que destinataire de services de la TVA en cause, tout en risquant, d'autre part, de ne pas être en mesure de déduire cette taxe.

53 À la lumière de ce qui précède, il convient de répondre à la première question que, dans le cadre d'une procédure d'autoliquidation, un assujetti, qui est redevable, en tant que destinataire de services, de la TVA y afférente, conformément à l'article 21, point 1, de la sixième directive, n'est pas obligé d'être en possession d'une facture établie en conformité avec l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive pour pouvoir exercer son droit à déduction.

54 En ce qui concerne la deuxième question, eu égard à la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu d'y répondre.

Sur la troisième question

55 Vu la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à la troisième question.

Sur les dépens

56 Les frais exposés par le gouvernement allemand et par la Commission, 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 de renvoi, 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 Bundesfinanzhof, par ordonnance du 22 novembre 2001, dit pour droit:

Un assujetti, qui est redevable, en tant que destinataire de services, de la taxe sur la valeur ajoutée y afférente, conformément à l'article 21, point 1, 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, dans sa version résultant des directives 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388, et 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée, n'est pas obligé d'être en possession d'une facture établie en conformité avec l'article 22, paragraphe 3, de ladite directive pour pouvoir exercer son droit à déduction.

Jann

Rosas

von Bahr

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 1er avril 2004.

Le greffier

Le président

R. Grass

1 – Langue de procédure: l'allemand.