

Downloaded via the EU tax law app / web

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

21 février 2013 (*)

«Sixième directive TVA – Article 17, paragraphe 2, sous a) – Droit à déduction de la taxe payée en amont – Nécessité de l'existence d'un lien direct et immédiat entre l'opération en amont et une opération taxée en aval – Critère de détermination de ce lien – Services d'avocat fournis dans le cadre d'une procédure pénale pour corruption engagée à titre personnel contre le gérant et associé principal d'une société à responsabilité limitée»

Dans l'affaire C-104/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 22 décembre 2011, parvenue à la Cour le 29 février 2012, dans la procédure

Finanzamt Köln-Nord

contre

Wolfram Becker,

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano, président de chambre, Mme M. Berger, MM. A. Borg Barthet, E. Levits et J.-J. Kasel (rapporteur), juges,

avocat général: Mme V. Trstenjak,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et Mme K. Petersen, en qualité d'agents,
- pour la Commission européenne, par M. B.-R. Killmann et Mme C. Soulay, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 17, paragraphe 2, sous a), et 22, paragraphe 3, sous b), 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), telle que modifiée par la directive 2001/115/CE du Conseil, du 20 décembre 2001 (JO L 15, p. 24, ci-après la «sixième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt Köln-Nord (ci-après le «Finanzamt») à M. Becker au sujet du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») payée en amont par M. Becker sur des honoraires d'avocat liés à une procédure pénale dont il a fait l'objet en tant que gérant et associé principal d'une société à responsabilité limitée.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, dans sa version résultant de l'article 28 septies de celle-ci, 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 [TVA] due ou acquittée à l'intérieur du pays pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti».

4 Aux termes de l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive:

«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».

5 Conformément à l'article 22, paragraphe 3, sous b), cinquième tiret, de la sixième directive, dans sa version résultant de l'article 28 nonies de celle-ci, les factures émises en application des dispositions de cette directive doivent, aux fins de la TVA, contenir le nom complet et l'adresse de l'assujetti et de son client.

Le droit allemand

6 Aux termes de l'article 15, paragraphe 1, première phrase, point 1, de la loi de 2005 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, p. 386, ci-après l'«UStG»), l'entrepreneur peut déduire, au titre des taxes payées en amont, la taxe légalement due pour des prestations qui ont été exécutées par un autre entrepreneur pour les besoins de son entreprise.

7 La déduction est exclue, conformément à l'article 15, paragraphe 2, première phrase, point 1, de l'UStG, pour les prestations que l'entrepreneur utilise pour effectuer des opérations exonérées.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

8 À l'époque des faits à l'origine de l'affaire au principal, M. Becker était entrepreneur

individuel et associé majoritaire d'A-GmbH (ci-après «A»), une société à responsabilité limitée de droit allemand. M. Becker et X étaient gérants de A, dont l'objet social consistait à entreprendre à titre onéreux des travaux de construction soumis à la TVA. P, le fondé de pouvoir de A, est également devenu gérant de cette société par la suite.

9 M. Becker et A étaient liés par une convention d'intégration fiscale au sens de l'UStG. En conséquence, M. Becker et A étaient considérés comme un seul assujetti, M. Becker assumant, en tant qu'entreprise dite «intégrante», les obligations fiscales du groupe d'entreprises composé de son entreprise individuelle et de A.

10 Après que A eut exécuté, à titre onéreux et imposable, un marché de travaux qu'elle s'était vu attribuer, le parquet compétent a ouvert une instruction pénale à l'encontre de M. Becker et de P. En effet, A était soupçonnée d'avoir bénéficié, avant la conclusion du marché, d'informations confidentielles concernant les offres soumises par les entreprises concurrentes et d'avoir ainsi pu présenter l'offre la plus avantageuse. Pour obtenir ces informations, il aurait été procédé à des dons, susceptibles d'être pénalement qualifiés, respectivement, de corruption ou de complicité en ce qui concerne M. Becker et P ainsi que de corruption passive dans le chef du bénéficiaire de ces dons.

11 Les procédures pénales engagées à l'encontre de M. Becker et de P ont été, en application des dispositions du code de procédure pénale allemand, suspendues moyennant le paiement de sommes transactionnelles.

12 Dans le cadre de la procédure d'instruction pénale, M. Becker et P étaient représentés chacun par leur avocat respectif. Toutefois, aux termes des accords relatifs aux honoraires desdits avocats, les clients du conseil de M. Becker étaient ce dernier, en tant qu'inculpé, ainsi que A, tandis que les clients du conseil de P étaient ce dernier, en tant qu'inculpé, ainsi que A, également. Les deux accords étaient uniquement revêtus, pour ce qui est des clients, de la signature et du cachet de A, représentée par M. Becker et P, en leur qualité de gérants.

13 Les avocats ont adressé leurs factures à A. M. Becker, en tant qu'entreprise intégrante de A, a procédé, au cours de l'exercice litigieux, à savoir l'année 2005, à la déduction de la TVA grevant lesdites factures.

14 Ainsi qu'il ressort du dossier soumis à la Cour, le Finanzamt a, pour sa part, considéré que la TVA en question n'était pas déductible et il a donc émis un avis de redressement à l'encontre de M. Becker. La réclamation introduite par ce dernier devant le Finanzamt ayant été rejetée, M. Becker a saisi le Finanzgericht Köln, lequel a fait droit à son recours.

15 Le Bundesfinanzhof, saisi d'un recours en «Revision» introduit par le Finanzamt, rappelle, dans sa décision de renvoi, que, selon la jurisprudence de la Cour, l'exercice du droit à déduction présuppose l'existence d'un lien direct entre les opérations en amont et les opérations en aval. Toutefois, le Finanzamt éprouve des doutes quant au point de savoir si l'existence d'un tel lien dépend du contenu objectif de la prestation acquise ou bien de la cause de l'acquisition de cette prestation.

16 En effet, d'une part, il ressortirait de la jurisprudence de la Cour que l'existence d'un lien direct et immédiat dépend des éléments objectifs (arrêt du 8 juin 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, point 32) ainsi que de la nature objective de l'opération en cause (arrêt du 6 avril 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, point 24). Or, en l'espèce, si l'on se réfère à la nature objective des prestations de services d'avocat en cause au principal, il conviendrait de constater que celles-ci visaient directement et immédiatement à protéger les intérêts privés des deux inculpés. D'ailleurs, les poursuites pénales ont été dirigées uniquement contre ceux-ci à titre

personnel, et non pas contre A, alors qu'une poursuite également à l'encontre de cette dernière aurait été juridiquement possible.

17 D'autre part, la Cour aurait jugé qu'il y a également lieu d'examiner si la prestation acquise puise sa cause exclusive dans les activités taxables de l'assujetti (arrêt du 8 février 2007, Investrand, C-435/05, Rec. p. I-1315, point 33). Il en irait ainsi dans l'affaire au principal puisque les prestations en cause n'auraient pas été fournies par les deux avocats en question si A n'avait pas exercé une activité générant un chiffre d'affaires et, partant, imposable. Il pourrait, dès lors, être considéré que lesdites prestations ont un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de A. Dans une telle situation, M. Becker, en tant qu'entreprise intégrante de A, disposerait d'un droit à déduction de la TVA payée en amont.

18 Eu égard à ces considérations, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Le lien direct et immédiat considéré comme décisif par la jurisprudence de la Cour dans le cadre de l'interprétation de l'expression 'pour les besoins de ses opérations taxées', au sens de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la [sixième directive], dépend-il

– du contenu objectif de la prestation acquise par l'assujetti (en l'occurrence l'activité d'un défenseur au pénal visant à ce qu'une personne physique ne fasse pas l'objet d'une condamnation pénale) ou

– de la cause de la prestation acquise (en l'occurrence l'activité économique de l'assujetti, dans le cadre de laquelle un délit aurait été commis par une personne physique)?

2) Si c'est la cause qui est déterminante, un assujetti qui commande une prestation conjointement à l'un des employés bénéficie-t-il, en vertu de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la [sixième directive], d'un droit à déduction intégral ou seulement proportionnel et quelles sont, en cas d'acquisition d'une prestation par plusieurs destinataires, les prescriptions à respecter lors de l'établissement de la facture conformément à l'article 22, paragraphe 3, sous b), cinquième tiret, de la [sixième directive]?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

19 En vue de répondre à la première question, il convient, d'abord, de rappeler que, ainsi que la Cour l'a déjà jugé, l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est, en principe, nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit (voir arrêts Midland Bank, précité, point 24; du 22 février 2001, Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, point 26, et Investrand, précité, point 23). Le droit à déduction de la TVA grevant l'acquisition de biens ou de services en amont présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci fassent partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées en aval ouvrant droit à déduction (voir arrêts précités Midland Bank, point 30, et Abbey National, point 28).

20 Un droit à déduction est cependant également admis en faveur de l'assujetti, même en l'absence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction, lorsque les coûts des services en cause font partie des frais généraux de cet assujetti et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des biens ou des services qu'il fournit. De tels coûts entretiennent, en effet, un lien direct et

immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti (voir en ce sens, notamment, arrêts *Midland Bank*, précité, point 31, et du 26 mai 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Rec. p. I-4357, point 36).

21 Il y a lieu, ensuite, de relever que, s'agissant de la nature du «lien direct et immédiat» qui doit exister entre une opération en amont et une opération en aval, la Cour a considéré qu'il ne serait pas réaliste d'essayer de développer une formulation plus précise à cet égard. En effet, compte tenu de la diversité des transactions commerciales et professionnelles, il serait impossible de donner une réponse plus appropriée quant à la manière de déterminer, dans tous les cas, la relation qui doit exister entre les opérations en amont et celles effectuées en aval pour que la TVA en amont soit déductible (voir, en ce sens, arrêt *Midland Bank*, précité, point 25).

22 Enfin, il ressort de la jurisprudence que, dans le cadre de l'application du critère du lien direct, laquelle incombe aux administrations fiscales et aux juridictions nationales, il appartient à celles-ci de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations en cause (voir, en ce sens, arrêt *Midland Bank*, précité, point 25) et de tenir compte des seules opérations qui sont objectivement liées à l'activité imposable de l'assujetti.

23 En effet, l'obligation de ne prendre en compte que le contenu objectif de l'opération en question est la plus conforme au but poursuivi par le système commun de la TVA, qui vise à assurer la sécurité juridique et à faciliter les actes inhérents à l'application de ladite TVA (voir, en ce sens, arrêts *BLP Group*, précité, point 24; du 9 octobre 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rec. p. I-7257, point 33, et du 29 octobre 2009, *SKF*, C-29/08, Rec. p. I-10413, point 47).

24 La Cour a, par ailleurs, jugé que c'est également au regard de leur contenu objectif qu'il convient d'établir s'il existe un lien direct et immédiat entre les biens ou les prestations de services utilisés et une opération taxable réalisée en aval ou, exceptionnellement, une opération taxable réalisée en amont (voir, en ce sens, arrêt *Midland Bank*, précité, point 32, et, par analogie, en ce qui concerne les éléments à prendre en considération pour établir l'intention déclarée d'un assujetti d'affecter un bien déterminé à une opération soumise à la TVA, arrêt du 14 février 1985, *Rompelman*, 268/83, Rec. p. 655, point 24).

25 L'interprétation selon laquelle il convient, afin de déterminer l'existence d'un «lien direct et immédiat» entre une opération donnée et l'ensemble de l'activité taxable au sens de la jurisprudence susmentionnée, de tenir compte des éléments objectifs des biens ou des prestations de services acquis n'est pas remise en cause par la circonstance que la Cour a, aux points 33 et 36 de son arrêt *Investrand*, précité, considéré, en substance, que, dès lors que la poursuite de l'activité taxable ne constitue pas la cause exclusive de l'engagement de certains frais et dépenses, ceux-ci ne sauraient être considérés comme entretenant un lien direct et immédiat avec cette activité.

26 En effet, ainsi qu'il résulte des points 25 à 34 de cet arrêt, c'est au regard de toutes les circonstances dans lesquelles se sont déroulées les opérations en cause dans l'affaire ayant donné lieu audit arrêt et, particulièrement, des éléments factuels résultant du dossier qui lui était soumis que la Cour a considéré, d'une part, qu'*Investrand BV* n'avait effectué, en aval, aucune opération spécifique imposable au titre de la TVA ayant engendré les frais en cause dans l'affaire au principal. Elle a jugé, d'autre part, que, à défaut pour *Investrand BV* d'établir qu'elle n'aurait pas procédé à l'engagement de ces frais si elle n'avait pas exercé une activité économique assujettie, ceux-ci ne sauraient être considérés comme ayant été exposés pour les besoins de l'ensemble des activités taxables.

27 Ce n'est que parce qu'elle a tenu compte, dans le cadre de l'examen qu'elle a effectué, du contenu objectif des opérations en question que la Cour a pu juger, au point 34 de l'arrêt

Investrand, précité, que la situation d'Investrand BV était comparable à celle d'un détenteur privé d'actions et qu'elle a pu conclure que ces opérations ne pouvaient être considérées comme relevant du champ d'application de la sixième directive.

28 À cet égard, il convient de préciser que, dans son arrêt Investrand, précité, la Cour n'a pas exclu que, eu égard à leur contenu, les opérations en cause auraient, dans un autre cas de figure, pu être rattachées à une activité économique taxable. La Cour a uniquement retenu, ainsi qu'il ressort en substance du point 33 dudit arrêt, que, quand bien même Investrand BV n'aurait pas exercé une activité taxable, cette société aurait néanmoins exposé les frais en question, de sorte que ces derniers ne sauraient être considérés comme ayant été exposés à cause des activités taxables de cette société.

29 Dans ces conditions, ainsi que le gouvernement allemand l'a fait valoir, la circonstance que la détermination du lien direct et immédiat existant entre une prestation de services et l'ensemble de l'activité économique taxable doit être faite au regard du contenu objectif de cette prestation de services n'exclut pas qu'il puisse également être tenu compte de la cause exclusive de l'opération en cause, cette dernière devant être considérée comme constituant un critère de détermination du contenu objectif. Dès lors qu'il est établi qu'une opération n'a pas été effectuée pour les besoins des activités taxables d'un assujetti, cette opération ne saurait être considérée comme entretenant un lien direct et immédiat avec ces activités au sens de la jurisprudence de la Cour, quand bien même cette opération serait, au regard de son contenu objectif, imposable au titre de la TVA.

30 En l'occurrence, en premier lieu, selon les indications fournies par la juridiction de renvoi, les prestations de services d'avocat en cause au principal visaient directement et immédiatement à protéger les intérêts privés des deux inculpés poursuivis pour des infractions dues à leur comportement personnel. D'ailleurs, ainsi qu'il a déjà été précisé au point 16 du présent arrêt, les poursuites pénales ont été dirigées uniquement contre les inculpés à titre personnel, et non pas contre A, alors qu'une poursuite également à l'encontre de cette dernière aurait été juridiquement possible. Cette juridiction en conclut, à juste titre, que, au regard de leur contenu objectif, les frais relatifs à ces prestations ne sauraient être considérés comme ayant été exposés pour les besoins de l'ensemble des activités taxables de A.

31 En second lieu, la juridiction de renvoi relève que, dans la mesure où les prestations n'auraient pas été fournies par les deux avocats concernés si A n'avait pas exercé une activité générant un chiffre d'affaires et, partant, imposable, il existerait un lien causal entre les frais relatifs à ces prestations et l'ensemble de l'activité économique de A. Force est, toutefois, de constater que ce lien causal ne saurait être considéré comme constituant un lien direct et immédiat au sens de la jurisprudence de la Cour. Ainsi que la juridiction de renvoi le relève elle-même, il n'existe pas de lien juridique entre les poursuites pénales et A, de sorte que ces prestations doivent être considérées comme ayant été fournies entièrement en dehors du contexte des activités taxables de A.

32 À cet égard, il convient d'ajouter que la circonstance que le droit civil national oblige une entreprise telle que celle en cause au principal à supporter les frais liés à la défense, au pénal, des intérêts de ses organes est dépourvue de pertinence pour l'interprétation et l'application des dispositions relatives au système commun de TVA. En effet, eu égard au régime objectif de la TVA mis en place par ce système, seule la relation objective entre les prestations fournies et l'activité économique taxable de l'assujetti est déterminante (voir, en ce sens, arrêt du 22 décembre 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Rec. p. I-13805, point 54), sous peine de remettre gravement en cause l'application uniforme du droit de l'Union en la matière.

33 Dès lors, il y a lieu de répondre à la première question que l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération donnée et l'ensemble de l'activité de l'assujetti aux fins de

déterminer si les biens et les services ont été utilisés par celui-ci «pour les besoins de ses opérations taxées», au sens de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, est fonction du contenu objectif du bien ou du service acquis par cet assujetti. En l'espèce, les prestations de services d'avocat, dont l'objectif est d'éviter des sanctions pénales à l'encontre des personnes physiques, gérants d'une entreprise assujettie, ne donnent pas à cette entreprise le droit de déduire en tant que taxe en amont la TVA due sur les prestations fournies.

Sur la seconde question

34 Eu égard à la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question.

Sur les dépens

35 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. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit:

L'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération donnée et l'ensemble de l'activité de l'assujetti aux fins de déterminer si les biens et les services ont été utilisés par celui-ci «pour les besoins de ses opérations taxées», au sens de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ? Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 2001/115/CE du Conseil, du 20 décembre 2001, est fonction du contenu objectif du bien ou du service acquis par cet assujetti.

En l'espèce, les prestations de services d'avocat, dont l'objectif est d'éviter des sanctions pénales à l'encontre des personnes physiques, gérants d'une entreprise assujettie, ne donnent pas à cette entreprise le droit de déduire en tant que taxe en amont la taxe sur la valeur ajoutée due sur les prestations fournies.

Signatures

* Langue de procédure: l'allemand.