

ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

17 juillet 2014 (\*)

«TVA – Directive 2006/112/CE – Articles 16 et 18 – Leasing financier – Biens faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail – Non-récupération de ces biens par la société de crédit-bail après résiliation du contrat – Biens manquants»

Dans l'affaire C-438/13,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Curtea de Apel București (Roumanie), par décision du 9 avril 2013, parvenue à la Cour le 2 août 2013, dans la procédure

**BCR Leasing IFN SA**

contre

**Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili,**

**Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor,**

LA COUR (septième chambre),

composée de M. J. L. da Cruz Vilaça, président de chambre, MM. G. Arestis et A. Arabadjiev (rapporteur), juges,

avocat général: M. M. Szpunar,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour BCR Leasing IFN SA, par Me D. Dascălu, avocat,
- pour le gouvernement roumain, par M. R. H. Radu, en qualité d'agent,
- pour la Commission européenne, par M. G.-D. Balan et Mme L. Lozano Palacios, 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 16 et 18 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur

la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant BCR Leasing IFN SA (ci-après «BCR Leasing») à l'Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de administrare a marilor contribuabili et à l'Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția generală de soluționare a contestațiilor (ci-après, ensemble, l'«Agentia»), au sujet du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») sur des biens loués dans le cadre d'un contrat de crédit-bail mais constatés manquants à la suite de leur non-restitution à la société bailleuse.

## **Le cadre juridique**

### *La directive TVA*

3 L'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA est libellé comme suit:

«Sont soumises à la TVA les opérations suivantes:

a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel;

[...]

4 L'article 14 de la directive TVA dispose:

«1. Est considéré comme 'livraison de biens', le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.

2. Outre l'opération visée au paragraphe 1, sont considérées comme livraison de biens les opérations suivantes:

[...]

b) la remise matérielle d'un bien en vertu d'un contrat qui prévoit la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien, assorties de la clause que la propriété est normalement acquise au plus tard lors du paiement de la dernière échéance;

[...]

5 L'article 16 de cette directive prévoit:

«Est assimilé à une livraison de biens effectuée à titre onéreux le prélèvement, par un assujetti, d'un bien de son entreprise qu'il destine à ses besoins privés ou ceux de son personnel, qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA.

Toutefois, ne sont pas assimilés à une livraison de biens effectuée à titre onéreux les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons.»

6 L'article 18 de la directive TVA est libellé comme suit:

«Les États membres peuvent assimiler à une livraison de biens effectuée à titre onéreux les opérations suivantes:

- a) l'affectation par un assujetti aux besoins de son entreprise d'un bien produit, construit, extrait, transformé, acheté ou importé dans le cadre de son entreprise dans le cas où l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à la déduction complète de la TVA;
- b) l'affectation d'un bien par un assujetti à un secteur d'activité non imposé, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de son acquisition ou de son affectation conformément au point a);
- c) à l'exception des cas visés à l'article 19, la détention de biens par un assujetti ou par ses ayants droit en cas de cessation de son activité économique imposable, lorsque ces biens ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur acquisition ou de leur affectation conformément au point a).»

7 Les articles 184 à 186 de la directive TVA, figurant au chapitre 5, intitulé «Régularisation des déductions», du titre X, intitulé «Déductions», de cette directive, sont libellés comme suit:

#### «Article 184

La déduction initialement opérée est régularisée lorsqu'elle est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer.

#### Article 185

1. La régularisation a lieu notamment lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA, entre autres en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus.
2. Par dérogation au paragraphe 1, il n'y a pas lieu à régularisation en cas d'opérations totalement ou partiellement impayées, en cas de destruction, de perte ou de vol dûment prouvés ou justifiés et en cas de prélèvements effectués pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons visés à l'article 16.

En cas d'opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol, les États membres peuvent toutefois exiger la régularisation.

#### Article 186

Les États membres déterminent les modalités d'application des articles 184 et 185.»

#### *Le droit roumain*

#### Le code des impôts

8 Aux termes de l'article 125 bis, paragraphe 1, point 16, de la loi n° 571/2003 établissant le code des impôts (*Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 927, du 23 décembre 2003), dans sa version applicable aux faits au principal (ci-après le «code des impôts»), la «livraison à soi-même a le sens prévu à l'article 128, paragraphe 4», de ce code.

9 L'article 128 dudit code, intitulé «Livraisons de biens», dispose:

«1. Est considéré comme 'livraison de biens' le transfert du pouvoir de disposer de biens comme un propriétaire.

[...]

3. Les opérations suivantes sont également considérées comme des livraisons de biens, au sens du paragraphe 1:

a) la remise matérielle d'un bien à une autre personne en vertu d'un contrat qui prévoit le paiement échelonné, ou de tout autre type de contrat qui prévoit que la propriété est acquise au plus tard lors du paiement du dernier montant échu, à l'exception des contrats de crédit-bail;

[...]

4. Sont assimilées à une livraison de biens effectuée à titre onéreux les opérations suivantes:

a) le prélèvement, par un assujetti, d'un bien meuble acheté ou produit par celui-ci qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe;

b) le prélèvement, par un assujetti, d'un bien meuble acheté ou produit par celui-ci en vue de le mettre à la disposition d'autres personnes à titre gratuit, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe;

c) le prélèvement, par un assujetti, d'un bien meuble acheté ou produit par celui-ci, autre que les biens d'équipement mentionnés à l'article 149, paragraphe 1, sous a), en vue de les utiliser dans le cadre d'opérations n'ouvrant pas droit à la déduction complète, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe à la date de son achat;

d) les biens constatés manquants, à l'exception de ceux prévus au paragraphe 8, sous a) à c);

[...]

8. Ne constitue pas une livraison de biens, au sens du paragraphe 1:

a) les biens détruits à la suite de calamités naturelles ou pour cause de force majeure, ainsi que les biens perdus ou volés, la preuve en ayant été dûment apportée conformément aux modalités d'application;

b) les stocks dégradés sur le plan qualitatif qui ne peuvent plus être exploités, ainsi que les immobilisations corporelles mises au rebut, dans les conditions prévues par les modalités d'application;

c) les biens périssables, dans les limites prévues par la loi.»

10 Aux termes de l'article 129, paragraphe 3, sous a), du code des impôts, la «location ou la mise à disposition de biens dans le cadre d'un contrat de crédit-bail» constituent une prestation de services.

Les modalités d'application du code des impôts

11 Les modalités d'application du code des impôts, approuvées par le règlement du gouvernement n° 44/2004 (*Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 112, du 6 février 2004), dans leur version applicable aux faits au principal, prévoient, à leur point 6:

«Point 6

[...]

6. En cas de résiliation de contrats de crédit-bail portant sur des biens meubles corporels, les biens en question sont considérés comme manquants dans la gestion du crédit-bailleur, au sens de l'article 128, paragraphe 4, sous d), du code des impôts, à l'expiration du délai prévu dans le contrat pour la restitution du bien par le preneur, qui ne peut pas dépasser 30 jours calendaires à compter de la résiliation du contrat. [...]

12 Par ordonnance du gouvernement n° 15/2012 (*Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 621, du 29 août 2012), le gouvernement roumain a abrogé l'article 128, paragraphes 4, sous d), et 8, sous a) à c), du code des impôts, avec effet à partir du 1er janvier 2013. De même, par règlement du gouvernement n° 1071/2012 (*Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 753, du 8 novembre 2012), le gouvernement roumain a abrogé le point 6, paragraphe 6, des modalités d'application du code des impôts, avec effet à partir du 1er janvier 2013.

### **Le litige au principal et la question préjudicielle**

13 BCR Leasing est une société anonyme qui exerce l'activité de crédit-bail. Elle acquiert auprès de différents fournisseurs des automobiles pour lesquels elle déduit intégralement la TVA acquittée en amont. Parallèlement, cette société conclut des contrats de crédit-bail, portant sur les automobiles achetées, avec des personnes physiques ou morales ayant qualité d'utilisateurs de ces biens pendant toute la durée du contrat, BCR Leasing demeurant le propriétaire de ces automobiles.

14 À la suite de paiements tardifs ou de défauts de paiement, BCR Leasing s'est vue contrainte de résilier une partie des contrats de crédit-bail conclus avec les preneurs défaillants. Conformément auxdits contrats, les preneurs étaient tenus, dans un délai de trois jours à compter de la résiliation du contrat concerné, de restituer à BCR Leasing le bien faisant l'objet de ce contrat. Certains preneurs ayant refusé de restituer le bien concerné, BCR Leasing a engagé des procédures de recouvrement à leur encontre. Toutefois, malgré les efforts déployés, certains des biens en cause n'ont pas pu être récupérés dans les délais prévus.

15 N'ayant encaissé aucun paiement au titre des contrats résiliés, BCR Leasing a cessé d'établir des factures relatives auxdits contrats et de percevoir la TVA y afférente.

16 Lors d'un contrôle effectué en 2011, l'Agence a constaté des irrégularités portant sur les modalités d'indication, d'enregistrement et de déclaration de la TVA pour la période comprise entre le 1er septembre 2008 et le 31 décembre 2010. Par avis d'imposition du 30 août 2011 et par rapport de contrôle fiscal de la même date, elle a imposé à BCR Leasing une obligation supplémentaire de paiement de 19 266 551 lei roumains (RON) au titre de la TVA, ainsi que d'un montant de 9 502 774 RON à titre de pénalités de retard.

17 Dans l'avis d'imposition susmentionné, l'Agence a indiqué que le crédit-bail devait être traité, pendant la durée du contrat, comme une prestation de services pouvant être suivie d'une livraison de biens au moment où le contrat arrive à son terme, selon que le preneur exerce ou non l'option d'achat.

18 En outre, l'Agen?ia a estimé que, dans l'hypothèse de biens manquants pour des raisons autres que celles prévues à l'article 128, paragraphe 8, sous a) à c), du code des impôts, il s'agissait d'une livraison de biens soumise à la TVA, l'opération devant être définie comme une «livraison à soi-même», conformément à l'article 125 bis, paragraphe 1, point 16, du code des impôts.

19 Par conséquent, selon l'Agen?ia, BCR Leasing était tenue, à l'expiration du délai prévu dans le contrat de crédit-bail pour la restitution du bien par le preneur, d'appliquer les dispositions de l'article 128, paragraphe 4, sous d), du code des impôts relatives à la livraison à soi-même et à la collecte de la TVA, ainsi que d'établir, pour ces livraisons, des factures à son propre nom.

20 Estimant que la réglementation nationale sous-tendant l'avis d'imposition mentionné au point 16 du présent arrêt n'était pas conforme au système institué par la directive TVA, BCR Leasing a intenté un recours en annulation à l'encontre de cet avis, lequel a été porté, en dernier lieu, devant la Curtea de Apel Bucure?ti.

21 Dans ces conditions, la Curtea de Apel Bucure?ti a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«La situation des biens faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail qui, après la résiliation de ce contrat pour faute du preneur, n'ont pas été récupérés par la société de crédit-bail auprès du preneur, malgré le fait que cette dernière a engagé et poursuivi les procédures légales de recouvrement desdits biens et que, après la résiliation, elle n'a plus perçu aucune somme d'argent au titre de l'utilisation de ces biens, peut-elle être considérée comme une livraison à titre onéreux au sens de l'article 16 de la [directive TVA] ou, le cas échéant, comme une livraison de biens effectuée à titre onéreux au sens de l'article 18 de [cette directive]?»

### **Sur la question préjudicielle**

22 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 16 et 18 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que l'impossibilité, pour une société de crédit-bail, de parvenir à la récupération auprès du preneur des biens faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail à la suite de la résiliation de celui-ci pour faute du preneur, malgré les démarches entreprises par cette société en vue du recouvrement de ces biens et malgré l'absence de toute contrepartie à la suite de cette résiliation, peut être assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux au sens de ces articles.

23 Il convient de rappeler, tout d'abord, que l'article 16 de la directive TVA assimile certaines opérations pour lesquelles aucune contrepartie réelle n'est perçue par l'assujetti à des livraisons de biens effectuées à titre onéreux soumises à la TVA. D'après une jurisprudence bien établie, l'objectif de cette disposition est d'assurer une égalité de traitement entre l'assujetti qui prélève un bien pour ses besoins privés ou pour ceux de son personnel, d'une part, et le consommateur final qui se procure un bien du même type, d'autre part (voir, en ce sens, arrêt EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, point 17 et jurisprudence citée).

24 En vue de la réalisation de cet objectif, l'article 16 de la directive TVA assimile à une livraison de biens effectuée à titre onéreux le prélèvement, par un assujetti, d'un bien de son entreprise qu'il destine à ses besoins privés ou à ceux de son personnel, qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA.

25 Or, force est de relever que, en l'occurrence, l'impossibilité de parvenir à la récupération des

biens faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail, dans les circonstances telles que celles de l'affaire au principal, ne relève d'aucun de ces cas de figure.

26 En effet, premièrement, les biens concernés ne sauraient être considérés comme étant destinés aux besoins privés de l'assujetti ou à ceux de son personnel, dès lors qu'ils ne se trouvent pas en leur possession. Deuxièmement, la circonstance que le preneur demeure en possession de ces biens sans s'acquitter d'une quelconque contrepartie résulte du comportement prétendument fautif de celui-ci et non pas d'une transmission à titre gratuit desdits biens par le bailleur au preneur. Troisièmement, ces mêmes biens ne sauraient être considérés comme étant affectés «à des fins étrangères» à l'entreprise de l'assujetti, dès lors que leur location et, partant, leur mise à disposition du preneur constituent la substance même de l'activité économique du bailleur. Le fait que celui-ci ne parvienne pas à récupérer ces biens après la résiliation du contrat du crédit-bail ne signifie aucunement qu'il les a affectés à des fins étrangères à son entreprise.

27 Il s'ensuit que l'impossibilité, pour une société de crédit-bail, de parvenir à la récupération des biens faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail à la suite de la résiliation de celui-ci, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, ne peut être assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux au sens de l'article 16 de la directive TVA.

28 Ensuite, s'agissant de l'article 18 de la directive TVA, force est de constater que cette disposition ne trouve pas à s'appliquer dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal.

29 En effet, il ressort de la décision de renvoi que BCR Leasing a déduit intégralement la TVA acquittée en amont lors de l'achat des véhicules en cause. Partant, l'hypothèse visée à l'article 18, sous a), de la directive TVA, qui vise uniquement le cas où l'acquisition en amont n'ouvre pas droit à la déduction complète de la TVA, est dépourvue de pertinence en l'espèce.

30 En ce qui concerne les hypothèses visées à l'article 18, sous b) et c), de la directive TVA, il suffit de relever que, en l'occurrence, l'assujetti n'a ni affecté les biens concernés à un «secteur d'activité non imposé», au sens de cet article 18, sous b), ni cessé son activité économique imposable ainsi que l'exige ledit article 18, sous c).

31 Partant, l'article 18 de la directive TVA ne permet pas aux États membres d'assimiler à une livraison de biens effectuée à titre onéreux des opérations telles que celles de l'affaire au principal.

32 Enfin, il convient de préciser, afin de fournir une réponse utile à la juridiction de renvoi, que le mécanisme de régularisation prévu par les articles 184 à 186 de la directive TVA fait partie intégrante du régime de déduction de la TVA établi par celle-ci (arrêt TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, point 30). Les considérations qui précèdent n'affectent donc pas la naissance d'un éventuel droit de l'administration fiscale d'exiger une régularisation de la part d'un assujetti dans les conditions prévues à cet égard dans la directive TVA.

33 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que les articles 16 et 18 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que l'impossibilité, pour une société de crédit-bail, de parvenir à la récupération auprès du preneur des biens faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail à la suite de la résiliation de celui-ci pour faute du preneur, malgré les démarches entreprises par cette société en vue du recouvrement de ces biens et malgré l'absence de toute contrepartie à la suite de cette résiliation, ne peut être assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux au sens de ces articles.

## **Sur les dépens**

34 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 (septième chambre) dit pour droit:

**Les articles 16 et 18 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens que l'impossibilité, pour une société de crédit-bail, de parvenir à la récupération auprès du preneur des biens faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail à la suite de la résiliation de celui-ci pour faute du preneur, malgré les démarches entreprises par cette société en vue du recouvrement de ces biens et malgré l'absence de toute contrepartie à la suite de cette résiliation, ne peut être assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux au sens de ces articles.**

Signatures

\* Langue de procédure: le roumain.