

61998J0338

Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 8 novembre 2001. - Commission des Communautés européennes contre Royaume des Pays-Bas. - Manquement d'Etat - Articles 17, paragraphe 2, sous a), et 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive TVA - Réglementation nationale permettant à l'employeur de déduire, au titre de la taxe supportée en amont, un certain pourcentage de l'indemnité versée à un employé pour l'utilisation à des fins professionnelles d'un véhicule privé. - Affaire C-338/98.

Recueil de jurisprudence 2001 page I-08265

Sommaire

Parties

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

Mots clés

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 - Réglementation nationale permettant à l'employeur de déduire, au titre de la taxe supportée en amont, un certain pourcentage de l'indemnité versée à un employé pour l'utilisation à des fins professionnelles d'un véhicule privé - Inadmissibilité

directive du Conseil 77/388, art. 17, § 2, a), et 18, § 1, a))

Sommaire

Manque aux obligations lui incombant en vertu des articles 17, paragraphe 2, sous a), et 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires un État membre qui prévoit une déduction par l'employeur, assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée, d'une partie de l'indemnité versée à un employé pour l'usage à des fins professionnelles d'une voiture privée.

Il résulte du libellé de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive que le droit à déduction que cette disposition confère à l'assujetti concerne la taxe sur la valeur ajoutée acquittée pour les biens livrés et les services rendus à cet assujetti par un autre assujetti. Or, d'une part, le fait pour un employé d'utiliser son propre véhicule dans le cadre des activités de son employeur ne saurait avoir pour effet de transformer cet employé en «assujetti» au sens de la sixième directive, ni, partant, au sens de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de cette dernière, et

ce quand bien même les frais liés à semblable utilisation donnent lieu à un remboursement par l'employeur. D'autre part, le fait pour un employé d'utiliser son propre véhicule dans le cadre des activités de son employeur ne saurait être constitutif d'une livraison d'un bien, au sens de la sixième directive, à celui-ci. Dès lors, ni le véhicule appartenant à l'employé ni le carburant que consomme ce véhicule ne pourraient être considérés comme «livrés» à l'employeur assujetti, au sens de l'article 17, paragraphe 2, sous a), précité, du simple fait que l'amortissement du véhicule et les frais de carburant liés à semblable utilisation donnent lieu à un remboursement partiel par l'employeur.

En l'absence de toute livraison de biens ou prestation de services intervenue entre deux assujettis et, partant, en l'absence de toute possibilité de remise d'une facture ou d'un document en tenant lieu entre de tels assujettis, la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée autorisée en vertu de la réglementation nationale en cause ne saurait, par hypothèse, intervenir qu'en méconnaissance des exigences posées par l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive pour l'exercice d'un droit à déduction.

(voir points 44, 46-48, 75-77 et disp.)

Parties

Dans l'affaire C-338/98,

Commission des Communautés européennes, représentée initialement par MM. E. Mennens et E. Traversa, puis par MM. E. Traversa et H. M. H. Speyart, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

Royaume des Pays-Bas, représenté par M. M. A. Fierstra, Mmes C. Wissels et J. van Bakel, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

soutenu par

Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, représenté par Mme M. Ewing, en qualité d'agent, assistée de M. N. Fleming, QC, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie intervenante,

ayant pour objet de faire constater que, en prévoyant, en violation des articles 17, paragraphe 2, sous a), et 18, paragraphe 1, 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 (JO L 145, p. 1), dans sa version résultant de 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 oeuvre (JO L 102, p. 18), une déduction par l'employeur, assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée, d'une partie de l'indemnité versée à un employé pour l'usage à des fins professionnelles d'une voiture privée, le royaume des Pays-Bas a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. S. von Bahr, président de la quatrième chambre, faisant fonction de président de la cinquième chambre, D. A. O. Edward, A. La Pergola (rapporteur), M. Wathelet et C. W. A. Timmermans, juges,

avocat général: Mme C. Stix-Hackl,

greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les parties en leur plaidoirie à l'audience du 5 avril 2001, au cours de laquelle la Commission a été représentée par M. H. M. H. Speyart, le royaume des Pays-Bas par Mme J. van Bakel et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord par Mme G. Amodeo, en qualité d'agent, assistée de M. N. Fleming,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 31 mai 2001,

rend le présent

Arrêt

Motifs de l'arrêt

1 Par requête déposée au greffe de la Cour le 14 septembre 1998, la Commission des Communautés européennes a introduit, en vertu de l'article 169 du traité CE (devenu article 226 CE), un recours visant à faire constater que, en prévoyant, en violation des articles 17, paragraphe 2, sous a), et 18, paragraphe 1, 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 (JO L 145, p. 1), dans sa version résultant de 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 oeuvre (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»), une déduction par l'employeur, assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), d'une partie de l'indemnité versée à un employé pour l'usage à des fins professionnelles d'une voiture privée, le royaume des Pays-Bas a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE.

2 Par ordonnance du président de la Cour du 21 avril 1999, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a été admis à intervenir à l'appui des conclusions du royaume des Pays-Bas.

La réglementation communautaire

3 Aux termes de l'article 4 de la sixième directive:

«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

[...]

4. Le terme d'une façon indépendante utilisé au paragraphe 1 exclut de la taxation les salariés et autres personnes dans la mesure où ils sont liés à leur employeur par un contrat de louage de travail ou par tout autre rapport juridique créant des liens de subordination en ce qui concerne les conditions de travail et de rémunération et la responsabilité de l'employeur.

[...]»

4 En vertu de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, «[e]st considéré comme livraison d'un bien le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire».

5 Intitulé «Naissance et étendue du droit à déduction», l'article 17 de la sixième directive dispose en son paragraphe 2, sous a):

«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 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».

6 Intitulé «Modalités d'exercice du droit à déduction», l'article 18 de la sixième directive prévoit:

«1. Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit:

a) pour la déduction visée à l'article 17 paragraphe 2 point a), détenir une facture établie conformément à l'article 22 paragraphe 3;

[...]

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 L'article 22, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive dispose:

«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. [...]

De même, tout assujetti doit délivrer une facture pour les acomptes qui lui sont versés avant que l'une des livraisons de biens visées au premier alinéa ne soit effectuée et pour les acomptes qui lui sont versés par un autre assujetti, ou par une personne morale non assujettie, avant que la

prestation de services ne soit achevée.»

8 L'article 22, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive précise:

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

La réglementation nationale

9 L'article 23 de l'Uitvoeringsbesluit omzetbelasting (arrêté d'exécution en matière de taxe sur le chiffre d'affaires), du 12 août 1968 (Staatsblad 1968, n° 423), tel que modifié par l'arrêté du 17 décembre 1997 (Staatsblad 1997, n° 761, ci-après l'«arrêté d'exécution du 12 août 1968»), dispose:

«Sans préjudice des dispositions de l'article 15, paragraphes 2 et 5, de la loi, lorsqu'un employé utilise une voiture qui lui appartient dans le cadre de l'entreprise de son employeur et que celui-ci lui verse à ce titre une indemnité, un pourcentage de l'indemnité, fixé par le ministre, peut être déduit par l'employeur dans la mesure où cette indemnité ne relève pas de la rémunération au sens de l'impôt sur les rémunérations.»

10 L'article 16 de l'Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (décision d'exécution en matière de taxe sur le chiffre d'affaires), du 30 août 1968 (Nederlandse Staatscourant 1968, n° 169), telle que modifiée par l'arrêté ministériel du 14 octobre 1998 (Nederlandse Staatscourant 1998, n° 204), fixe à 12 % le pourcentage de l'indemnité pouvant être ainsi déduit par l'employeur.

11 Le gouvernement néerlandais indique que ce pourcentage correspond à la moyenne pondérée de la TVA incluse dans les divers éléments de coûts afférents à la possession et à l'utilisation d'une voiture.

12 Il ressort plus précisément des explications fournies par ce gouvernement en réponse à une question de la Cour que, aux fins de déterminer le pourcentage en question, il a été tenu compte du fait que l'indemnité versée par l'employeur à son employé est censée couvrir tout à la fois des dépenses effectuées par l'employé avec paiement d'une TVA, telles que l'acquisition du véhicule, l'achat du carburant, les frais d'entretien ou de réparation, et des dépenses n'ayant pas donné lieu à la perception de la TVA, telles que les taxes liées à la possession du véhicule ou les primes d'assurance.

13 À cet égard, les autorités néerlandaises ont estimé que les dépenses afférentes à un véhicule non soumises à la TVA représentaient, en moyenne, environ 20 % à 21,5 % du montant total des dépenses liées à la détention et à l'utilisation dudit véhicule. S'agissant des véhicules équipés d'un moteur diesel, qui constitueraient quelque 10 % du parc automobile néerlandais, cette proportion moyenne serait toutefois plus élevée.

14 Considérant, sur la base de ces prémisses, que seule une proportion de 78,5 % à 80 % du montant de l'indemnité versée par l'employeur à son employé est censée couvrir des dépenses de ce dernier ayant donné lieu à la perception de la TVA au taux normal de 17,5 %, il a été calculé que cette indemnité était dès lors censée inclure une portion de TVA précédemment acquittée par l'employé variant de 12,08 % à 12,28 % de ladite indemnité.

15 Si ce pourcentage a été arrondi à 12 %, ce serait notamment en vue de tenir compte de la situation particulière caractérisant les véhicules équipés d'un moteur diesel.

16 En réponse à une question de la Cour, le gouvernement néerlandais a encore précisé que, si le pourcentage de déductibilité autorisé était passé de 13 % à 12 % en 1992, cette modification était la conséquence de la réduction de 18,5 % à 17,5 % du taux normal de la TVA pratiqué aux Pays-Bas.

17 Quant au montant de l'indemnité versée à l'employé et à propos de laquelle opère la déduction de TVA à raison de 12 %, il ressort des réponses du gouvernement néerlandais aux questions formulées par la Cour ainsi que de l'audience que ladite déduction est admise par les autorités fiscales néerlandaises dès l'instant où cette indemnité n'excède pas un forfait de 0,6 NLG par kilomètre.

18 En revanche, il résulte de la Wet op de loonbelasting 1964 (loi de 1964 relative à l'impôt sur les rémunérations) et des dispositions d'application de cette loi que, lorsqu'elle s'élève à plus de 0,6 NLG par kilomètre, l'indemnité constitue, dans la mesure correspondante, un élément de la rémunération.

19 Sur le plan du contrôle, il résulte de diverses dispositions fiscales nationales que l'employeur est tenu de tenir une comptabilité spécifique en ce qui concerne les indemnités versées à l'employé du chef de l'utilisation de son véhicule privé pour les besoins de l'entreprise et qu'une telle comptabilité doit notamment indiquer le nombre de kilomètres pour lesquels l'indemnité est versée. Les documents justificatifs permettant d'établir l'admissibilité de la déduction ne sont pas soumis à des formes particulières, mais ils doivent contenir des informations relatives aux voyages accomplis pour des raisons professionnelles, aux lieux où l'employé s'est rendu et aux distances parcourues par celui-ci, des déclarations périodiques de l'employé étant requises à ce dernier égard.

La procédure précontentieuse

20 Par lettre du 2 février 1993, la Commission a fait part au gouvernement néerlandais de ses doutes concernant la conformité de l'article 23 de l'arrêté d'exécution du 12 août 1968 avec la sixième directive, en ce que cette disposition autorise une déduction de la TVA dans le chef de l'employeur assujetti sans que la condition relative à la détention d'une facture prévue à l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive soit remplie.

21 Par lettre du 5 juillet 1993, le gouvernement néerlandais a fait valoir que la déduction en cause ne saurait être critiquée pour des raisons purement formelles liées à l'absence de détention d'une facture délivrée entre assujettis. Invoquant l'arrêt du 8 mars 1988, Intiem (165/86, Rec. p. 1471), le gouvernement néerlandais soutenait que seul importe le fait que les dépenses auxquelles a trait la déduction sont, comme en l'occurrence, consenties pour les besoins des activités de l'employeur assujetti.

22 Le 10 mai 1995, la Commission a adressé une lettre de mise en demeure au royaume des Pays-Bas. Tout en paraissant admettre le caractère professionnel des dépenses à propos desquelles la déduction en cause opère et, partant, le fait que cette déduction ne portait pas atteinte au principe formulé à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, la Commission insistait à nouveau sur l'exigence de détention d'une facture prescrite à l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la même directive. Elle soulignait à cet égard que le respect d'une telle exigence constituait une garantie de légalité et de transparence permettant de lutter efficacement contre la fraude.

23 Le gouvernement néerlandais ayant réitéré son point de vue dans un courrier du 10 juillet 1995, la Commission lui a adressé une lettre de mise en demeure complémentaire en date du 17 octobre 1996. Indiquant qu'elle avait procédé à un examen plus approfondi de la réglementation néerlandaise en cause, la Commission y développait son argumentation. Elle faisait notamment

valoir que le droit à déduction en cause enfreint également l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, en ce que les prestations et les livraisons concernées ne sont pas effectuées au bénéfice de l'employeur assujetti par un autre assujetti, mais bien au profit d'un consommateur final, à savoir l'employé. La taxe acquittée par ce dernier devrait dès lors rester définitivement à sa charge tandis que l'indemnité versée par l'employeur à l'employé, qui ne constitue pas la contrepartie d'une opération taxable, échapperait au domaine de la TVA.

24 Bien que concédant que la réglementation néerlandaise en cause pouvait paraître contraire à la lettre des articles 17, paragraphe 2, sous a), et 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, le gouvernement néerlandais a fait valoir, dans sa réponse du 16 décembre 1996, que ladite réglementation est néanmoins conforme aux principes gouvernant la TVA et que ces principes doivent prévaloir sur le texte de la sixième directive. En particulier, le droit à déduction en cause se rapporterait à des biens et à des services liés à l'activité professionnelle de l'employeur assujetti et permettrait d'éviter un cumul d'imposition portant atteinte à la neutralité de la taxe.

25 La Commission a adressé un avis motivé au royaume des Pays-Bas le 22 septembre 1997. Ce dernier était invité à prendre, dans un délai de deux mois à compter de la notification de l'avis, les mesures nécessaires pour s'y conformer.

26 Par lettre du 28 novembre 1997, le gouvernement néerlandais a répondu à la Commission en confirmant en substance sa position. Il développait notamment l'argument selon lequel la législation néerlandaise offre les garanties nécessaires afin de prévenir toute utilisation frauduleuse du mécanisme de déduction forfaitaire en cause.

27 Constatant que le royaume des Pays-Bas ne s'était pas conformé à son avis motivé, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

Sur le premier grief, tiré de la violation de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive

Arguments des parties

28 La Commission considère qu'un aspect essentiel du système mis en place en matière de TVA tient dans le fait que les opérations pouvant donner lieu à déduction sont effectuées entre assujettis, l'ensemble des opérations taxables formant à cet égard une chaîne qui ne pourrait être interrompue. C'est ce qui ressortirait notamment de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, qui indique que la TVA déductible est celle qui est due ou acquittée pour des biens livrés ou des services rendus - à un assujetti ou pour les besoins d'un assujetti - par un autre assujetti.

29 Compte tenu du libellé clair de cette disposition, toute dérogation au principe ainsi énoncé ne saurait émaner que du législateur communautaire. En outre, il serait, sur ce point, d'autant plus nécessaire de s'en tenir au texte de la sixième directive que, d'une part, toute législation de nature fiscale requerrait un champ d'application nettement circonscrit et des règles précises et que, d'autre part, permettre de s'écarter de ce texte aboutirait à une application différenciée de la législation communautaire dans les divers États membres.

30 Or, la Commission soutient que, en l'occurrence, les biens et les services en cause dans le mécanisme de déductibilité instauré par l'article 23 de l'arrêté d'exécution du 12 août 1968 ne sont pas fournis à l'employeur assujetti mais bien à l'employé et que celui-ci est un consommateur final non assujetti qui utilise le véhicule concerné également, sinon principalement, à des fins privées. Dans cette mesure, la partie de l'indemnité versée par l'employeur qui peut être déduite en vertu de la disposition nationale susmentionnée ne serait pas une taxe grevant une opération entre

assujettis, mais une indemnité forfaitaire destinée à couvrir une partie de la TVA prélevée sur des livraisons effectuées ou des services rendus à un consommateur final.

31 Pour sa part, le gouvernement néerlandais estime que le droit à déduction prévu à l'article 23 de l'arrêté d'exécution du 12 août 1968 est pleinement conforme aux finalités poursuivies par le système commun de la TVA.

32 Ce système viserait en effet à permettre que chaque assujetti soit entièrement soulagé de la taxe supportée en amont pour les besoins de son activité, assurant par là une parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités (arrêt du 14 février 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655).

33 Or, le remboursement des frais exposés par l'employé pour les besoins des activités de son employeur constituerait bien pour ce dernier une charge grevant le prix final des produits ou des services qu'il propose dans le cadre de son activité d'assujetti, de sorte qu'il devrait pouvoir déduire la portion de TVA que comportent les frais ainsi remboursés. Ne pas autoriser une telle déduction reviendrait à traiter des situations économiquement identiques de manière opposée en raison de différences purement formelles, selon que l'employé utilise son propre véhicule ou celui de son employeur pour effectuer des prestations dans le cadre de l'activité de ce dernier, ce qui ne serait pas acceptable au regard de la jurisprudence de la Cour (voir arrêt du 22 octobre 1998, Madgett et Baldwin, C-308/96 et C-94/97, Rec. p. I-6229). Il en résulterait de même d'inévitables distorsions de concurrence.

34 Selon le gouvernement néerlandais, ne pas admettre la déduction en cause engendrerait en outre un phénomène de double imposition. Dans un premier temps, la TVA serait en effet définitivement perçue sur les dépenses effectuées par l'employé relativement à son véhicule. Dans un second temps, elle serait prélevée sur le prix final des produits ou des services proposés par l'employeur assujetti, prix final dont les dépenses susmentionnées constitueraient une composante à la suite de leur remboursement par l'employeur.

35 Une telle situation porterait donc atteinte aux principes de neutralité de la perception, de prévention de la double imposition et d'imposition dans le chef du seul consommateur final, toutes finalités poursuivies par la sixième directive.

36 Quant à l'arrêt Intiem, précité, par lequel la Cour a admis la déductibilité de la TVA versée par un assujetti à un autre assujetti avec lequel il avait conclu un accord en vertu duquel ce dernier fournissait de l'essence à ses employés, la Commission et le gouvernement néerlandais soutiennent chacun qu'il est de nature à conforter leur propre thèse.

37 Pour la Commission, trois éléments jugés déterminants par la Cour lorsqu'elle a rendu l'arrêt Intiem, précité, font défaut dans la présente affaire. Premièrement, il n'y aurait en l'occurrence aucun accord conclu entre l'employeur assujetti et un autre assujetti pour faire livrer des biens à ses employés pour le propre compte dudit employeur ni, par conséquent, de livraison, au sens juridique, à celui-ci. Deuxièmement, les biens concernés par le droit à déduction en cause ne seraient pas destinés à l'usage exclusif des activités de l'employeur assujetti. Troisièmement, il n'y aurait en l'espèce aucune facturation par le fournisseur assujetti à l'employeur assujetti.

38 À l'inverse, le gouvernement néerlandais voit dans l'arrêt Intiem, précité, la confirmation que, pour l'interprétation de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, il y a lieu avant tout de privilégier la réalité économique.

39 Le gouvernement du Royaume-Uni estime, quant à lui, que la présente affaire concerne une problématique plus générale, à savoir le droit pour un assujetti de déduire la portion de TVA incluse dans toutes les dépenses effectuées par ses employés dans le cadre de l'activité économique de l'entreprise. Sont à cet égard évoqués, à titre d'exemples, les frais de logement,

de restauration ou de transport supportés par l'employé à l'occasion d'un déplacement professionnel ou encore l'achat d'outillage par un employé occupé sur un chantier extérieur.

40 Le gouvernement du Royaume-Uni fait à cet égard référence à la pratique, répandue dans cet État membre, consistant pour les employeurs à rembourser, par le versement d'une indemnité qui est fonction de la distance parcourue, de la cylindrée du véhicule et du coût moyen effectif du carburant au niveau national, le carburant payé par les employés qui utilisent leur véhicule pour les besoins des activités de leur employeur et à procéder ultérieurement à une déduction de la TVA y afférente.

41 Un tel système serait pleinement justifié eu égard au fait qu'il permettrait d'éviter à l'assujetti la vérification et la conservation de nombreux reçus, charge jugée hors de proportion avec le montant des taxes concernées. De plus, exiger que le carburant soit livré directement à l'employeur serait de nature à pénaliser les plus petites entreprises, car celles-ci ne seraient pas en mesure de conclure des accords de livraison avec les distributeurs de carburant.

42 En conclusion, le gouvernement du Royaume-Uni soutient qu'il y a lieu de s'en tenir à la seule réalité économique, à savoir qu'un assujetti pratiquant un système de remboursement acquiert en réalité du carburant par l'intermédiaire de ses employés, sans que la question de la propriété du véhicule présente une quelconque pertinence à cet égard.

Appréciation de la Cour

43 En vue de déterminer si les dispositions nationales en cause sont conformes à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, il y a lieu, dans un premier temps, de rappeler que la Cour a précédemment jugé que l'article 17, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive indique avec précision les conditions de naissance et l'étendue du droit à déduction de la TVA et que cette disposition ne laisse aux États membres aucune marge d'appréciation quant à sa mise en oeuvre (arrêt du 6 juillet 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, point 35).

44 Il convient, dans un second temps, d'observer qu'il résulte du libellé de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive que le droit à déduction que cette disposition confère à l'assujetti concerne la TVA acquittée pour les biens livrés et les services rendus à cet assujetti par un autre assujetti.

45 Or, d'une part, l'article 4, paragraphes 1 et 4, de la sixième directive précise à cet égard expressément qu'un travailleur salarié agissant pour son employeur ne peut avoir la qualité d'assujetti.

46 Il résulte de cette disposition que le fait pour un employé d'utiliser son propre véhicule dans le cadre des activités de son employeur ne saurait avoir pour effet de transformer cet employé en «assujetti» au sens de la sixième directive, ni, partant, au sens de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de cette dernière, et ce quand bien même les frais liés à semblable utilisation donnent lieu à un remboursement par l'employeur.

47 D'autre part, il résulte de l'article 5 de la sixième directive que la livraison d'un bien s'entend du transfert du pouvoir de disposer de ce bien comme un propriétaire. Force est de constater que le fait, pour un employé, d'utiliser son propre véhicule dans le cadre des activités de son employeur ne saurait être constitutif d'une livraison, ainsi entendue, à celui-ci.

48 Dès lors, ni le véhicule appartenant à l'employé ni le carburant que consomme ce véhicule ne pourraient être considérés comme «livrés» à l'employeur assujetti, au sens de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, du simple fait que l'amortissement du véhicule et les frais de carburant liés à semblable utilisation donnent lieu à un remboursement partiel par l'employeur.

49 Les considérations qui précèdent laissent ainsi pleinement apparaître l'impossibilité de déduire du texte de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive un droit de procéder à la déduction de la TVA dans les circonstances visées à l'article 23 de l'arrêté d'exécution du 12 août 1968.

50 Contrairement à ce qu'a soutenu le gouvernement néerlandais, une conclusion différente ne saurait par ailleurs être tirée de l'arrêt Intiem, précité.

51 Il ressort en effet du point 14 dudit arrêt que la Cour y a jugé que ce n'est que dans la mesure du possible que le mécanisme de déduction de la TVA prévu par la sixième directive devait s'appliquer de telle façon que son champ d'application corresponde au domaine des activités professionnelles de l'assujetti.

52 Or, il ressort précisément du point 16 de l'arrêt Intiem, précité, que, si la Cour a été en mesure de retenir une interprétation de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive ayant eu pour effet de confirmer la conformité du mécanisme de déductibilité en cause dans l'affaire au principal avec cette disposition, c'est notamment en considération du fait que, en l'occurrence, l'employeur avait fait livrer pour son propre compte des biens à ses employés et qu'il avait en conséquence reçu du fournisseur des factures lui imputant la TVA pour les biens ainsi livrés.

53 Il convient de relever que, en pareilles circonstances, les conditions de mise en oeuvre de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, et plus particulièrement la condition relative à l'existence d'une livraison effectuée entre assujettis, étaient bien remplies, de sorte qu'une application de cette disposition était effectivement possible.

54 En revanche, s'agissant du mécanisme de déductibilité en cause dans la présente affaire, il a été précédemment exposé que, compte tenu de l'absence de réalisation de la condition relative à l'existence d'une livraison effectuée entre assujettis, il ne paraissait pas possible de concilier ledit mécanisme avec le texte de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive.

55 Il est vrai que la solution ainsi dictée par le libellé de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive peut ne pas paraître pleinement conforme à l'objet de cette disposition ainsi qu'à certaines finalités poursuivies par la sixième directive, telles que la neutralité de la taxe et l'évitement des doubles impositions.

56 Il demeure néanmoins que, en l'absence d'intervention du législateur communautaire, le régime de déductibilité de la TVA institué par ce dernier, tel qu'il se trouve défini par la sixième directive, n'offre aucun fondement à un droit pour l'assujetti de déduire la TVA dans les circonstances visées à l'article 23 de l'arrêté d'exécution du 12 août 1968 ni ne permet de déterminer les modalités d'application éventuelles d'un tel droit (voir, par analogie, arrêt du 5 décembre 1989, ORO Amsterdam Beheer et Concerto, C-165/88, Rec. p. 4081, points 16 et 22 à 24).

57 Il convient en outre d'observer à ce dernier égard que les modalités de mise en oeuvre du mécanisme de déductibilité fondé sur l'article 23 de l'arrêté d'exécution du 12 août 1968 lui confèrent un caractère forfaitaire et approximatif, si bien qu'elles n'assurent aucunement que la TVA réputée contenue dans l'indemnité versée par l'employeur à son employé correspond effectivement à une TVA acquittée par l'employé du chef de l'acquisition du véhicule ou de dépenses liées à son utilisation pour les besoins des activités de l'employeur.

58 Il résulte en effet, d'abord, des points 12 à 15 du présent arrêt, d'une part, que la méthode de fixation du pourcentage à concurrence duquel l'indemnité versée à l'employé peut être déduite par l'employeur repose sur une approximation concernant la proportion des dépenses liées à un véhicule qui ne sont pas soumises à TVA et de celles qui y sont soumises et, d'autre part, que le taux ainsi obtenu a été arrondi à 12 % en vue de tenir compte de la situation particulière des véhicules équipés d'un moteur diesel.

59 Ensuite, le caractère approximatif du pourcentage de déductibilité ressort également du fait que, comme il a été exposé au point 16 du présent arrêt, ce taux a été ramené de 13 % à 12 % en raison du passage de 18,5 % à 17,5 % du taux normal de TVA en vigueur aux Pays-Bas. Il n'a donc pas été tenu compte à cette occasion de la circonstance que la baisse de 1 % affectant ainsi le taux normal de TVA restait sans influence à l'égard des dépenses liées au véhicule qui ne sont pas soumises à la TVA.

60 Enfin, il ressort des points 17 et 18 du présent arrêt que l'indemnité versée à l'employé et à propos de laquelle opère la déductibilité en cause revêt, elle-même, un caractère forfaitaire puisque l'employeur est autorisé à déduire 12 % de ladite indemnité pour autant que celle-ci n'excède pas 0,6 NLG par kilomètre parcouru, et ce indépendamment du niveau des dépenses, donc de la TVA, effectivement supportées par l'employé en relation avec l'acquisition et l'utilisation de son véhicule.

61 Ce qui précède conforte encore la conclusion selon laquelle tant l'admission de principe d'un droit à déduction de la TVA à raison d'une indemnité versée à l'employé utilisant son véhicule aux fins des activités de l'employeur assujetti que la détermination de l'étendue d'un tel droit et de ses modalités d'application nécessiteraient une intervention du législateur communautaire.

62 Dans ces conditions, il y a lieu de considérer le premier grief de la Commission comme fondé.

Sur le second grief, tiré de la violation de l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive

Arguments des parties

63 La Commission soutient que l'arrêté d'exécution du 12 août 1968 méconnaît également l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive dans la mesure où cette disposition subordonnerait la déductibilité de la TVA payée en amont à la détention par l'assujetti d'une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3, de la même directive, c'est-à-dire, essentiellement, une facture délivrée par un assujetti à un autre assujetti. Or, s'agissant d'une déduction relative à une indemnité versée à l'employé et destinée à couvrir les frais liés à l'utilisation de son véhicule privé, la détention d'une telle facture serait impossible.

64 Pour sa part, le gouvernement néerlandais fait valoir, d'abord, que l'exigence de détention d'une facture posée par les dispositions mentionnées au point précédent a été instituée à des fins probatoires et que la sixième directive admet d'autres modes de preuve, comme en témoignerait l'article 18, paragraphe 3, de cette directive qui autorise les États membres à fixer les conditions et les 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 du même article.

65 Ensuite, le renvoi opéré par l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive à l'article 22, paragraphe 3, de cette dernière n'aurait pas pour effet que la facture, à l'imaginer indispensable, doive être une facture délivrée par un assujetti à un autre assujetti, dans la mesure où l'article 22, paragraphe 3, sous b), de ladite directive, qui détermine les mentions devant figurer sur une facture, ne prévoirait nullement une telle exigence.

66 Enfin, il ressortirait en tout état de cause de l'article 22, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive que les États membres sont autorisés à déroger aux prescriptions de l'article 22, paragraphe 3, sous a), de cette directive et à prévoir que des documents autres qu'une facture peuvent être admis aux fins de démontrer qu'une dépense a réellement été effectuée pour les besoins de l'assujetti.

67 Quoi qu'il en soit, les finalités et l'économie générale de la sixième directive devraient, selon le royaume des Pays-Bas, primer une exigence purement formelle telle que la détention d'une facture, notamment lorsqu'il apparaît qu'une telle facture ne peut pas être obtenue et que d'autres moyens de preuve, tels ceux évoqués au point 19 du présent arrêt, existent et permettent de s'opposer à des pratiques frauduleuses.

68 À propos de l'article 22, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive, la Commission objecte que le document tenant lieu de facture auquel fait référence cette disposition doit être en tout état de cause remis par un assujetti à un autre assujetti, ainsi qu'il ressortirait de l'article 22, paragraphe 3, sous a), de la même directive. Selon la Commission, l'article 22, paragraphe 3, sous c), requerrait en outre que l'État membre concerné ait précisé les critères auxquels doit répondre un tel document.

69 Quant à la faculté ouverte aux États membres par l'article 18, paragraphe 3, de la sixième directive, la Commission considère qu'il ne peut en être fait usage que pour des opérations ouvrant un droit à déduction, ce qui ne serait pas le cas d'opérations intervenant, comme en l'espèce, entre un employeur assujetti et son employé non assujetti.

70 Comme le gouvernement néerlandais, le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir que l'article 18, paragraphe 3, de la sixième directive autorise les États membres à prévoir des règles particulières visant à réglementer l'exercice du droit de déduction dans des cas où une facture ne peut être présentée.

Appréciation de la Cour

71 Il y a lieu de relever que l'article 18 de la sixième directive est relatif aux seules conditions d'exercice du droit à déduction, tandis que l'existence même d'un tel droit relève de l'article 17 de ladite directive.

72 Or, ainsi qu'il ressort de l'examen du premier grief formulé par la Commission, la déduction par l'employeur assujetti d'une partie de l'indemnité versée à un employé pour l'usage à des fins professionnelles d'une voiture privée intervient en méconnaissance de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive.

73 Dans cette mesure, l'article 18, paragraphe 3, de la sixième directive, qui autorise les États membres à fixer les conditions et les modalités suivant lesquelles un assujetti peut être autorisé à procéder à une déduction à laquelle il n'a pas procédé conformément aux modalités prescrites par les paragraphes 1 et 2 du même article, ne saurait être invoqué par un État membre à l'appui de sa prétention à réglementer les conditions d'exercice d'un droit à déduction qui n'est pas autorisé en vertu de la sixième directive.

74 Quant aux articles 18, paragraphe 1, sous a), et 22, paragraphe 3, sous a) et c), de la sixième directive, il convient de relever qu'il ressort du texte de ces dispositions que, pour pouvoir opérer la déduction visée à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de ladite directive, l'assujetti doit en principe détenir une facture ou un document en tenant lieu, qui lui a été délivré par un autre assujetti.

75 Or, force est de constater que, en l'absence de toute livraison de biens ou prestation de services intervenue entre deux assujettis et, partant, en l'absence de toute possibilité de remise d'une facture ou d'un document en tenant lieu entre de tels assujettis, la déduction de TVA autorisée en vertu de l'article 23 de l'arrêté d'exécution du 12 août 1968 ne saurait, par hypothèse, intervenir qu'en méconnaissance des exigences posées par l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive pour l'exercice d'un droit à déduction.

76 Dans ces conditions, il y a lieu de considérer le second grief de la Commission comme fondé.

77 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que, en prévoyant, en violation des articles 17, paragraphe 2, sous a), et 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, une déduction par l'employeur, assujetti à la TVA, d'une partie de l'indemnité versée à un employé pour l'usage à des fins professionnelles d'une voiture privée, le royaume des Pays-Bas a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité.

Décisions sur les dépenses

Sur les dépens

78 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation du royaume des Pays-Bas et celui-ci ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de le condamner aux dépens. Par ailleurs, aux termes de l'article 69, paragraphe 4, du règlement de procédure, les États membres et les institutions qui sont intervenus au litige supportent leurs propres dépens.

Dispositif

Par ces motifs,

LA COUR (cinquième chambre)

déclare et arrête:

1) En prévoyant, en violation des articles 17, paragraphe 2, sous a), et 18, paragraphe 1, 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, dans sa version résultant de 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 oeuvre, une déduction par l'employeur, assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée, d'une partie de l'indemnité versée à un employé pour l'usage à des fins professionnelles d'une voiture privée, le royaume des Pays-Bas a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE.

2) Le royaume des Pays-Bas est condamné aux dépens.

3) Le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord supporte ses propres dépens.