

LANGHORST

ARRÊT DE LA COUR
17 septembre 1997 *

Dans l'affaire C-141/96,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par le Bundesfinanzhof et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Finanzamt Osnabrück-Land

et

Bernhard Langhorst,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 21, point 1, sous c), et 22, paragraphe 3, sous c), 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),

LA COUR,

composée de MM. G. C. Rodríguez Iglesias, président, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida (rapporteur), J. L. Murray et L. Sevón, présidents de chambre, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm et M. Wathelet, juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M. P. Léger,
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal,

considérant les observations écrites présentées:

- pour le gouvernement allemand, par M. E. Röder, Ministerialrat au ministère fédéral de l'Économie, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^{mes} S. Ridley, du Treasury Solicitor's Department, en qualité d'agent, et S. Lee, barrister,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. J. Sack, conseiller juridique, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales du gouvernement allemand, représenté par M. E. Röder, du gouvernement hellénique, représenté par M. V. Kontolaimos, conseiller juridique adjoint auprès du Conseil juridique de l'État, et M^{me} A. Rokoyfyllou, conseiller spécial du ministre adjoint des Affaires étrangères, en qualité d'agents, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M^{me} S. Ridley et M. S. Richards, barrister, et de la Commission, représentée par M. J. Sack, à l'audience du 15 avril 1997,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 27 mai 1997,

rend le présent

Arrêt

¹ Par ordonnance du 14 mars 1996, parvenue à la Cour le 29 avril suivant, le Bundesfinanzhof a posé, en application de l'article 177 du traité CE, trois questions

préjudicielles relatives à l'interprétation des articles 21, point 1, sous c), et 22, paragraphe 3, sous c), 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, ci-après la « sixième directive »).

- 2 Ces questions ont été posées dans le cadre d'un litige opposant le Finanzamt Osnabrück-Land (ci-après le « Finanzamt ») à M. Langhorst à propos de la question de savoir si ce dernier est redevable du montant de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») mentionné sur une note de crédit émise par un client et qu'il n'a pas contesté, bien que ce montant soit supérieur à celui qui était dû en raison des opérations taxables.

La sixième directive

- 3 L'article 21, point 1, sous a) et c), de la sixième directive dispose:

« La taxe sur la valeur ajoutée est due:

1. en régime intérieur:

- a) par l'assujetti effectuant une opération imposable autre que celles visées à l'article 9, paragraphe 2, sous e), et effectuées par un assujetti établi à l'étranger ...

...

- c) par toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture ou tout document en tenant lieu ».

4 L'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive énonce en outre:

- « 3. 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, et conserver un double de tous les documents émis.

De même, tout assujetti doit délivrer une facture pour les acomptes qui lui sont versés par un autre assujetti avant que la livraison ne soit effectuée ou que la prestation de services ne soit achevée.

- 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 loi allemande

5 L'article 14, paragraphe 1, de l'Umsatzsteuergesetz du 26 novembre 1979, tel que modifié par la loi du 18 août 1980 (loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG »), prévoit:

- « (1) Lorsque l'entrepreneur effectue des livraisons ou autres prestations assujetties en vertu de l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, il est en droit et il est même tenu, s'il effectue les opérations au profit d'un autre entrepreneur pour l'entreprise de ce dernier, d'établir, sur demande de celui-ci, des factures sur lesquelles le montant de la taxe est indiqué séparément. Ces factures doivent comporter les mentions suivantes:

1. le nom et l'adresse de l'entrepreneur prestataire,
2. le nom et l'adresse du bénéficiaire,

3. la quantité et la désignation commerciale usuelle des biens faisant l'objet de la livraison, ou la nature et l'étendue de l'autre prestation,

4. la date de la livraison ou de l'autre prestation,

5. la rémunération due en contrepartie de la livraison ou de l'autre prestation (article 10),

6. le montant de la taxe due sur cette rémunération (point 5).

... »

6 L'article 14, paragraphe 2, de l'UStG dispose ensuite:

« Si l'entrepreneur a indiqué séparément, dans une facture correspondant à une livraison ou une autre prestation, un montant de TVA supérieur à celui dont il est redevable en vertu de la présente loi, il est également tenu de payer le montant excessif. S'il rectifie le montant de la taxe à l'égard du bénéficiaire, il y a lieu d'appliquer l'article 17, paragraphe 1. »

7 Selon l'article 14, paragraphe 5, de la même loi,

« Une note de crédit tient également lieu de facture lorsqu'un entrepreneur s'en sert pour régler une livraison ou une autre prestation assujettie, effectuée à son profit.

On est en présence d'une note de crédit lorsque sont remplies les conditions suivantes:

1. l'entrepreneur prestataire (le destinataire de la note de crédit) doit être habilité en application du paragraphe 1 ci-dessus à indiquer séparément le montant de la taxe dans une facture,

2. l'auteur de la note de crédit et son destinataire doivent être d'accord sur le fait que la livraison ou la prestation est réglée au moyen d'une note de crédit,

3. la note de crédit doit comporter les indications prévues au paragraphe 1 ci-dessus, deuxième phrase,

4. la note de crédit doit avoir été adressée à l'entrepreneur prestataire.

Les première et deuxième phrases ci-dessus s'appliquent également dans le cas où une note de crédit est émise par un entrepreneur à titre de règlement complet ou partiel d'une livraison ou d'une autre prestation assujettie mais non encore exécutée. La note de crédit ne tient plus lieu de facture si le destinataire conteste la mention de la taxe qui y figure. »

Les faits du litige au principal

- 8 M. Langhorst, agriculteur, a déclaré le chiffre d'affaires réalisé en 1985, année qui fait l'objet du présent litige, après avoir opté, conformément à l'article 24, paragraphe 4, de l'UStG, pour une taxation au taux d'imposition de 7 %, au lieu du taux de 13 %, prévu par l'article 24, paragraphe 1, première phrase, de la même loi.
- 9 Ignorant ce fait, des marchands de bestiaux, auxquels M. Langhorst avait livré des porcs d'engraissement, lui ont remis des notes de crédit indiquant séparément une TVA calculée au taux de 13 %. M. Langhorst, dans un premier temps, n'a pas contesté le montant de la TVA mentionné sur ces notes.
- 10 Par la suite, M. Langhorst a saisi le Niedersächsische Finanzgericht, lequel a, le 10 octobre 1989, rendu une décision réduisant le montant de la TVA. Par requête du 27 janvier 1992, complétée le 26 mars suivant, le Finanzamt a introduit une demande en « Revision » de cette décision devant le Bundesfinanzhof.
- 11 Dans son ordonnance de renvoi, le Bundesfinanzhof estime que la réduction de la TVA a été calculée correctement par le Niedersächsische Finanzgericht, mais qu'il pourrait néanmoins être fait droit à la demande du Finanzamt dès lors que, en application de l'article 14, paragraphe 2, première phrase, de l'UStG, M. Langhorst devrait s'acquitter du montant total de la TVA indiqué séparément dans les notes de crédit, en ce compris les montants supplémentaires qui ne sont pas justifiés par des opérations taxables.
- 12 Le Bundesfinanzhof souligne toutefois que le libellé de l'article 14, paragraphe 2, de l'UStG désigne expressément comme seul redevable de la taxe plus élevée le fournisseur qui a indiqué séparément sur la facture le montant supérieur de TVA. Or, dans la présente affaire, ce n'est pas le fournisseur, M. Langhorst, qui a établi

le document faisant apparaître un montant supérieur de TVA, mais les clients, à savoir les marchands de bestiaux. Le Bundesfinanzhof ajoute que, dans la mesure où, en vertu de l'article 14, paragraphe 5, de l'UStG, la note de crédit émise par les marchands de bestiaux ferait office de facture, leur permettant ainsi de déduire un montant de TVA qui n'est pas justifié en réalité, l'on pourrait soutenir que M. Langhorst est redevable de ce montant de TVA, dès lors qu'il ne l'a pas contesté.

- 13 Le Bundesfinanzhof se demande si une telle interprétation de l'article 14, paragraphe 2, de l'UStG est conforme aux dispositions de droit communautaire et, en particulier, à l'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive, qui énonce que la TVA est due par toute personne qui la mentionne sur une facture ou un document en tenant lieu, ainsi qu'à l'article 22, paragraphe 3, sous c), de ladite directive, qui confère aux États membres le pouvoir de fixer les critères selon lesquels un document peut tenir lieu de facture, mais n'assimile pas expressément les notes de crédit émises par des clients à des factures délivrées par l'assujetti. Le Bundesfinanzhof a dès lors décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

- « 1) L'article 22, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (directive 77/388/CEE), permet-il de considérer une note de crédit au sens de l'article 14, paragraphe 5, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) 1980 comme une facture ou tout document en tenant lieu [article 21, point 1, sous c), de la directive 77/388/CEE]?
- 2) S'il y a lieu de répondre à la question 1 par l'affirmative: l'article 21, point 1, sous c), de la directive 77/388/CEE permet-il de considérer la personne qui accepte une note de crédit d'un montant supérieur au montant de l'impôt dû sur la base de ses opérations taxables, sans mettre en cause le montant des impôts indiqué dans la note de crédit, comme une personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée dans une facture ou tout document en tenant lieu et qui est, par conséquent, redevable de cette taxe sur la valeur ajoutée?

- 3) Le destinataire d'une note de crédit peut-il, dans les circonstances indiquées dans la question 2, invoquer l'article 21, point 1, sous c), de la directive 77/388/CEE, lorsqu'on lui réclame, au titre de dette fiscale, la taxe sur la valeur ajoutée indiquée dans la note de crédit, pour le montant de la différence entre la dette fiscale indiquée et celle qui est due sur la base des opérations taxables? »
- 14 L'ordonnance de renvoi précise que la troisième question ne se justifie qu'en cas de réponse négative à la deuxième question.

Sur la première question

- 15 Par sa première question, le juge national demande en substance si l'article 22, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive autorise les États membres à considérer comme un « document tenant lieu de facture » une note de crédit émise par le destinataire des biens ou des services.
- 16 Il convient tout d'abord de rappeler que l'article 22, paragraphe 3, de la sixième directive précise, sous a), qu'une facture, ou un document en tenant lieu, doit être délivrée par tout assujetti pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti, et, sous b), que cette facture, ou le document en tenant lieu, 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 ».
- 17 Après avoir ainsi établi les conditions minimales relatives aux mentions devant obligatoirement figurer sur la facture ou le document en tenant lieu, l'article 22, paragraphe 3, sous c), laisse les États membres libres de fixer les critères selon

lesquels un tel document peut être considéré comme tenant lieu de facture. Ce pouvoir doit cependant 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 sens, arrêts du 14 juillet 1988, Jeunehomme et EGI, 123/87 et 330/87, Rec. p. 4517, points 16 et 17, et du 5 décembre 1996, Reisdorf, C-85/95, Rec. p. I-6257, point 24).

- 18 Dans ces conditions, il convient d'examiner si une note de crédit qui comporte, comme en l'espèce au principal, les mentions obligatoires visées à l'article 22, paragraphe 3, sous b), de la directive peut être considérée comme tenant lieu de facture alors même qu'elle est émise par le destinataire des biens ou des services, étant entendu que, selon la règle nationale concernée, l'auteur de la note de crédit et son destinataire doivent avoir été d'accord sur le fait que la livraison ou la prestation serait réglée au moyen d'une note de crédit, que cette dernière doit avoir été adressée à l'entrepreneur prestataire et que la note de crédit ne peut plus tenir lieu de facture si le destinataire conteste la mention de la taxe qui y figure.
- 19 A cet égard, il y a lieu de relever que l'article 22, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive se réfère à la situation normale, c'est-à-dire à la délivrance, par l'assujetti qui livre des biens ou fournit des services, d'une facture ou d'un document en tenant lieu.
- 20 Toutefois, comme l'a souligné M. l'avocat général aux points 29 et suivants de ses conclusions, le but de cette disposition étant d'assurer l'exacte perception de la taxe et d'éviter la fraude, rien ne s'oppose à ce que le document en question soit établi par le destinataire des biens ou des services, pourvu qu'il comporte les mentions prescrites pour la facture et que l'assujetti qui livre les biens ou fournit les services ait été mis en mesure, le cas échéant, de demander la rectification du contenu.

- 21 En effet, dans une telle hypothèse, dès lors qu'il est investi d'un tel pouvoir de contrôle, l'assujetti peut être regardé comme l'auteur du document, dont il aurait en quelque sorte délégué la rédaction à son client. La note de crédit remplit ainsi la fonction de justification des droits et obligations de l'assujetti en matière de TVA puisqu'elle contient les mêmes informations que la facture traditionnelle et que l'assujetti est libre d'en approuver le contenu.
- 22 Ainsi que l'observent à juste titre les gouvernements allemand et du Royaume-Uni, il convient de relever qu'une note de crédit établie par le destinataire des biens ou des services constitue, dans de nombreux cas, le meilleur moyen de rendre compte des livraisons ou prestations effectuées, dans la mesure où seul le destinataire des biens ou des services est en mesure de constater la conformité de ceux-ci aux dispositions du contrat.
- 23 Dans ces conditions, il ne saurait être déduit du fait que l'article 22, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive se limite à prévoir la délivrance, par l'assujetti qui livre des biens ou fournit des services, d'une facture ou d'un document en tenant lieu, l'impossibilité pour les États membres de considérer un document comme tenant lieu de facture pour le seul motif qu'il a été émis par le destinataire des biens ou des services.
- 24 Il y a donc lieu de répondre à la première question que l'article 22, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive autorise les États membres à considérer comme un « document tenant lieu de facture » une note de crédit émise par le destinataire des biens ou des services, dès lors qu'elle comporte les mentions prescrites pour les factures par ladite directive, qu'elle est établie avec l'accord de l'assujetti qui livre les biens ou fournit les services, et que celui-ci peut contester le montant de TVA qui y est mentionné.

Sur la deuxième question

- 25 Par la deuxième question, la juridiction de renvoi cherche à savoir si l'assujetti qui n'a pas contesté la mention, sur une note de crédit tenant lieu de facture, d'un montant de TVA supérieur à celui qui est dû en raison des opérations taxables peut être considéré comme la personne qui a mentionné ce montant et, partant, est redevable du montant indiqué, au sens de l'article 21, point 1, sous c), de ladite directive.
- 26 Il convient de rappeler à cet égard que l'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive dispose que la taxe sur la valeur ajoutée est due en régime intérieur par « toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture ou tout document en tenant lieu ».
- 27 Dès lors que, comme en l'espèce au principal, une note de crédit tient lieu de facture, l'assujetti doit être considéré comme la personne qui, en fait, a mentionné la TVA sur cette note de crédit, au sens de l'article 21, point 1, sous c), de ladite directive, et qui, partant, est redevable du montant indiqué.
- 28 En effet, s'il en était jugé autrement, une partie de la TVA figurant sur le document tenant lieu de facture ne devrait pas être acquittée par l'assujetti, alors même que, comme le souligne l'ordonnance de renvoi, cette TVA aurait pu être déduite dans son intégralité par le destinataire des biens ou des services, ce qui favoriserait d'éventuelles fraudes ou collusions contraires au bon fonctionnement du système commun de TVA mis en place par la sixième directive et à l'objectif qu'il poursuit d'assurer la perception de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale.

- 29 Il convient dès lors de répondre à la deuxième question que l'assujetti qui n'a pas contesté la mention, sur une note de crédit tenant lieu de facture, d'un montant de TVA supérieur à celui qui est dû en raison des opérations taxables peut être considéré comme la personne qui a mentionné ce montant et, partant, est redevable du montant indiqué, au sens de l'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive.

Sur la troisième question

- 30 Compte tenu de la réponse apportée à la deuxième question, il n'est pas nécessaire de répondre à la troisième question.

Sur les dépens

- 31 Les frais exposés par les gouvernements allemand, hellénique et du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur les questions à elle soumises par le Bundesfinanzhof, par ordonnance du 14 mars 1996, dit pour droit:

- 1) L'article 22, paragraphe 3, sous c), 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, autorise les États membres à considérer comme un « document tenant lieu de facture » une note de crédit émise par le destinataire des biens ou des services, dès lors qu'elle comporte les mentions prescrites pour les factures par ladite directive, qu'elle est établie avec l'accord de l'assujetti qui livre les biens ou fournit les services, et que celui-ci peut contester le montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui y est mentionné.

- 2) L'assujetti qui n'a pas contesté la mention, sur une note de crédit tenant lieu de facture, d'un montant de taxe sur la valeur ajoutée supérieur à celui qui est dû en raison des opérations taxables peut être considéré comme la personne qui a mentionné ce montant et, partant, est redevable du montant indiqué, au sens de l'article 21, point 1, sous c), de la sixième directive 77/388.

Rodríguez Iglesias	Mancini	Moitinho de Almeida	
Murray	Sevón	Kapteyn	
Gulmann	Edward	Puissochet	Hirsch
Jann	Ragnemalm	Wathelet	

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 17 septembre 1997.

Le greffier

Le président

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias