

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)  
6 octobre 2005 \*

Dans l'affaire C-204/03,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 14 mai 2003,

**Commission des Communautés européennes**, représentée par M. E. Traversa et M<sup>me</sup> L. Lozano Palacios, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

**Royaume d'Espagne**, représenté par M<sup>me</sup> N. Díaz Abad, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

\* Langue de procédure: l'espagnol.

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J.-P. Puissechet, S. von Bahr (rapporteur), J. Malenovský et U. Löhmus, juges,

avocat général: M. M. Poiares Maduro,  
greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 10 mars 2005,

rend le présent

**Arrêt**

- 1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en prévoyant un prorata de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») supportée par les assujettis n'effectuant que des opérations taxées et en instaurant une règle particulière limitant la déductibilité de la TVA afférente à l'achat de biens ou de services financés au moyen de subventions, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du droit communautaire et, notamment, des articles 17, paragraphes 2 et 5, et 19 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 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»).

## Le cadre juridique

### *La réglementation communautaire*

- 2 L'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive dispose que la base d'imposition est constituée:

«pour les livraisons de biens et les prestations de services [...], par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations».

- 3 L'article 17, paragraphe 2, sous a), de ladite directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 septies, de la même directive, prévoit que, «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 [...] 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».

4 Le paragraphe 5 du même article précise:

«En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la taxe sur la valeur ajoutée qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Ce prorata est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti conformément à l'article 19.

[...]»

5 L'article 19, paragraphe 1, de la sixième directive, intitulé «Calcul du prorata de déduction», dispose:

«Le prorata de déduction, prévu par l'article 17 paragraphe 5 premier alinéa, résulte d'une fraction comportant:

- au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction conformément à l'article 17 paragraphes 2 et 3,

- au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, taxe sur la valeur ajoutée exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction. Les États membres ont la faculté d'inclure également dans le dénominateur le montant des subventions autres que celles visées à l'article 11 sous A paragraphe 1 sous a).

[...]»

### *La réglementation nationale*

- 6 L'article 102 de la loi n° 37/1992, du 28 décembre 1992, relative à la taxe sur la valeur ajoutée (BOE n° 312, du 29 décembre 1992, p. 44247), telle que modifiée par la loi n° 66/1997, du 30 décembre 1997 (BOE n° 313, du 31 décembre 1997, p. 38517, ci-après la «loi n° 37/1992»), est consacré à la règle du prorata de déduction de ladite taxe. Le premier paragraphe de cet article prévoit:

«La règle du prorata s'applique lorsque l'assujetti, dans l'exercice de son activité commerciale ou professionnelle, effectue conjointement des livraisons de biens ou des prestations de services ouvrant droit à déduction et d'autres opérations de même nature n'ouvrant pas ce droit.

La règle de prorata s'applique également lorsque l'assujetti reçoit des subventions qui, conformément à l'article 78, paragraphe 2, point 3°, de la présente loi, ne font pas partie de l'assiette, pour autant qu'elles soient destinées à financer des activités commerciales ou professionnelles de l'assujetti.»

- 7 L'article 104 de la même loi se réfère au prorata général. Le paragraphe 2, point 2°, deuxième alinéa, du même article dispose:

«Les subventions en capital seront incluses dans le dénominateur du prorata, mais elles pourront être imputées par cinquièmes dans l'exercice fiscal durant lequel elles ont été perçues et dans les quatre exercices suivants. Néanmoins, les subventions en capital octroyées pour financer l'achat de certains biens ou services, acquis dans le cadre d'opérations taxables et non exonérées de TVA, réduiront exclusivement le montant de la déduction de la TVA supportée ou acquittée pour ces opérations, dans l'exacte mesure où elles ont contribué à leur financement.»

### **La procédure précontentieuse**

- 8 La Commission a engagé la procédure en manquement prévue à l'article 226 CE par l'envoi, le 20 avril 2001, d'une lettre de mise en demeure au gouvernement espagnol dans laquelle elle soutient que les articles 102 et 104, paragraphe 2, point 2°, deuxième alinéa, de la loi n° 37/1992 limitent, en contradiction avec les articles 17, paragraphes 2 et 5, et 19 de la sixième directive, le droit à déduction de la TVA.
- 9 Le Royaume d'Espagne a présenté ses observations en réponse à cette mise en demeure par lettre du 28 mai 2001.
- 10 N'étant pas satisfaite de cette réponse, la Commission a émis, le 27 juin 2002, un avis motivé invitant cet État membre à prendre les mesures nécessaires pour s'y conformer dans un délai de deux mois à compter de sa notification.

- 11 Par lettre du 20 septembre 2002, le Royaume d'Espagne a répondu à cet avis motivé en réitérant son désaccord avec la position de la Commission.

## **Sur le recours**

### *Remarques préliminaires*

- 12 Il convient de relever que les dispositions de la loi n° 37/1992 mentionnées aux points 6 et 7 du présent arrêt contiennent une règle générale et une règle particulière.
- 13 En vertu de la règle générale, énoncée à l'article 102 de cette loi lu conjointement avec la première phrase des dispositions de l'article 104 de la même loi, citées au point 7 du présent arrêt, les subventions destinées à financer les activités commerciales ou professionnelles de l'assujetti, qui ne font pas partie de l'assiette de la TVA, sont prises en compte dans le calcul du prorata de déduction en tant qu'elles figurent au dénominateur de la fraction dont résulte ledit prorata. Ces subventions diminuent ainsi de manière générale le droit à déduction dont bénéficient les assujettis. Ces derniers comprennent non seulement les assujettis qui utilisent les biens et les services obtenus en amont pour effectuer à la fois des opérations taxées ouvrant droit à déduction et des opérations exonérées n'ouvrant pas ce droit (ci-après les «assujettis mixtes»), mais aussi les assujettis qui utilisent ces biens et ces services exclusivement pour effectuer des opérations taxées ouvrant droit à déduction (ci-après les «assujettis totaux»).

- 14 La règle particulière est contenue dans la seconde phrase des dispositions de l'article 104, de la loi n° 37/1992, citées au point 7 du présent arrêt. En vertu de cette règle, les subventions destinées à financer spécifiquement l'achat de certains biens ou services acquis dans le cadre d'opérations taxables et non exonérées de TVA réduisent exclusivement le montant de la déduction de la TVA supportée ou acquittée pour ces opérations, dans l'exacte mesure où elles ont contribué à leur financement. Par conséquent, dans le cas d'une subvention s'élevant, par exemple, à 20 % du prix d'achat d'un bien ou d'un service, le droit de déduire la TVA ayant spécifiquement grevé ce bien ou ce service est diminué de 20 %.

*Argumentation des parties*

- 15 La Commission soutient que, par la règle générale qu'elle énonce, la loi n° 37/1992 étend illégalement la limitation du droit à déduction prévue à l'article 17, paragraphe 5, lu conjointement avec l'article 19 de la sixième directive, en appliquant cette limitation non seulement aux assujettis mixtes mais aussi aux assujettis totaux. Par ailleurs, la règle particulière instituée par cette même loi introduirait un mécanisme de déduction non prévu par la sixième directive et contraire à celle-ci.
- 16 Le gouvernement espagnol considère, pour sa part, que la Commission fait une lecture littérale de la sixième directive qui ne tient pas compte des objectifs de ce texte et en particulier du principe de neutralité de la TVA.
- 17 Selon ce gouvernement, l'article 19 de la sixième directive ne constituerait pas simplement une règle de calcul du prorata mentionné à l'article 17, paragraphe 5, de cette directive destinée à calculer, dans le cas d'assujettis mixtes, la proportion d'activités taxées, ouvrant droit à déduction, par rapport à l'ensemble des activités



taxées et exonérées de l'assujetti. En prévoyant, audit article 19, que les États membres peuvent inclure dans le dénominateur de la fraction les subventions qui ne sont pas directement liées au prix des opérations et qui ne sont donc pas comprises dans la base d'imposition définie à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de ladite directive, le législateur aurait introduit une exception à la règle énoncée audit article 17, paragraphe 5, relative aux assujettis mixtes en permettant de limiter le droit à déduction des assujettis totaux.

- 18 Le gouvernement espagnol fait valoir que l'objet de l'article 19 de la sixième directive est de permettre aux États membres de rétablir l'équilibre en matière de concurrence et, ce faisant, de respecter le principe de neutralité de la taxe. Il étaye son point de vue en prenant l'exemple d'un transporteur qui obtient une subvention pour l'acquisition d'un véhicule. La subvention lui permet de diminuer le prix de sa prestation et par là même le montant de la TVA applicable à celle-ci. Si, en outre, ledit transporteur peut déduire intégralement la TVA sur les dépenses qu'il a effectuées en amont à l'aide de cette subvention, il bénéficie d'un avantage supplémentaire sur ses concurrents qui ne reçoivent pas de subventions.
- 19 Ce gouvernement ajoute que la règle particulière prévue par la loi n° 37/1992 prévoit une limitation du droit à déduction plus restreinte que celle qui résulte de l'application de l'article 19 de la sixième directive puisqu'elle concerne la déduction de la TVA afférente uniquement au bien ou service obtenu à l'aide de la subvention et qu'elle n'a pas d'impact sur la déduction de la taxe relative à d'autres biens ou services obtenus par l'assujetti.
- 20 À titre subsidiaire, ledit gouvernement demande à la Cour, pour le cas où celle-ci ne partagerait pas l'interprétation qu'il propose, de limiter les effets de son arrêt dans le temps. L'application non rétroactive des effets de l'arrêt serait justifiée, d'une part, par le fait que les autorités espagnoles ont agi de bonne foi en adoptant la législation en cause et, d'autre part, par les troubles que l'arrêt de la Cour risquerait d'engendrer.

*Appréciation de la Cour*

- 21 L'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive pose le principe du droit à déduction de la TVA. Ce dernier porte sur la taxe qui a grevé en amont les biens ou les services utilisés par l'assujetti pour les besoins de ses opérations taxées.
- 22 Lorsque l'assujetti effectue à la fois des opérations taxées ouvrant droit à déduction et des opérations exonérées n'ouvrant pas ce droit, l'article 17, paragraphe 5, de cette directive prévoit que la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant des opérations taxées. Ce prorata est calculé selon les modalités définies à l'article 19 de ladite directive.
- 23 Ainsi que la Cour l'a itérativement rappelé, toute limitation du droit à déduction a une incidence sur le niveau de la charge fiscale et doit s'appliquer de manière similaire dans tous les États membres. En conséquence, des dérogations ne sont permises que dans les cas expressément prévus par la sixième directive (voir, notamment, arrêts du 21 septembre 1988, *Commission/France*, 50/87, Rec. p. 4797, point 17, du 6 juillet 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Rec. p. I-1883, point 18, et du 8 janvier 2002, *Metropol et Stadler*, C-409/99, Rec. p. I-81, point 42).
- 24 À cet égard, il convient de constater que l'article 19 de la sixième directive, intitulé «Calcul du prorata de déduction», renvoie de manière expresse à l'article 17, paragraphe 5, de la même directive auquel il est intégralement lié.

- 25 Les dispositions de cet article 19, paragraphe 1, second tiret, relatives aux subventions autres que celles visées à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, c'est-à-dire aux subventions qui n'entrent pas dans le prix du bien ou du service fourni et ne font pas partie de l'assiette de la TVA, doivent donc être lues à la lumière de cet article 17, paragraphe 5. Or, ce dernier, ainsi qu'il résulte expressément de son libellé, ne vise que le cas des assujettis mixtes. Il en résulte que, ne constituant pas une exception applicable aux assujettis mixtes et totaux, ledit article 19, paragraphe 1, second tiret, permet uniquement de limiter le droit à déduction, en prenant en compte les subventions ainsi définies, dans le cas des assujettis mixtes.
- 26 Par conséquent, la règle générale contenue dans la loi n° 37/1992, en étendant la limitation du droit à déduction aux assujettis totaux, introduit une limitation qui excède celle expressément prévue aux articles 17, paragraphe 5, et 19 de la sixième directive et méconnaît les dispositions de cette directive.
- 27 En ce qui concerne la règle particulière établie par ladite loi, il suffit de constater qu'elle introduit un mécanisme de limitation du droit à déduction qui n'est prévu ni aux articles 17, paragraphe 5, et 19 de la sixième directive ni par aucune autre disposition de cette dernière. Par conséquent, un tel mécanisme n'est pas autorisé par ladite directive.
- 28 L'argumentation du gouvernement espagnol, selon laquelle l'interprétation de l'article 19 de la sixième directive qu'il propose permettrait de mieux assurer le respect de l'équilibre en matière de concurrence et, partant, du principe de neutralité de la TVA, doit être écartée. En effet, les États membres sont tenus d'appliquer la sixième directive même s'ils la considèrent perfectible. Ainsi qu'il ressort de l'arrêt du 8 novembre 2001, *Commission/Pays-Bas*, C-338/98, Rec. p. I-

8265, points 55 et 56, même si l'interprétation proposée par certains États membres permettait de mieux respecter certaines finalités poursuivies par la sixième directive, telles que la neutralité de la taxe, les États membres ne peuvent s'écarter des dispositions expressément prévues par celle-ci en introduisant en l'occurrence des limitations du droit à déduction autres que celles prévues aux articles 17 et 19 de ladite directive.

29 S'agissant de la limitation dans le temps des effets de l'arrêt de la Cour demandée par le gouvernement espagnol, il convient de rappeler que ce n'est que dans une situation exceptionnelle que la Cour peut, par application d'un principe général de sécurité juridique inhérent à l'ordre juridique communautaire, être amenée à décider d'une telle limitation.

30 À cet égard, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 24 de ses conclusions, il doit être établi que les autorités étatiques ont été incitées à adopter une réglementation ou un comportement non conforme au droit communautaire en raison d'une incertitude objective et importante quant à la portée des dispositions communautaires en cause (voir, en ce sens, arrêt du 12 septembre 2000, Commission/Royaume-Uni, C-359/97, Rec. p. I-6355, point 92). Or, une telle incertitude n'existait pas en l'espèce. Il n'y a pas lieu, dès lors, de limiter les effets dans le temps du présent arrêt.

31 Compte tenu des considérations qui précèdent, il convient de constater que, en prévoyant un prorata de déduction de la TVA supportée par les assujettis n'effectuant que des opérations taxées et en instaurant une règle particulière limitant la déductibilité de la TVA afférente à l'achat de biens ou de services financés au moyen de subventions, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du droit communautaire et, notamment, des articles 17, paragraphes 2 et 5, et 19 de la sixième directive.

## Sur les dépens

- 32 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 d'Espagne et ce dernier ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de le condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) déclare et arrête:

- 1) **En prévoyant un prorata de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée supportée par les assujettis n'effectuant que des opérations taxées et en instaurant une règle particulière limitant la déductibilité de la TVA afférente à l'achat de biens ou de services financés au moyen de subventions, le Royaume d'Espagne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du droit communautaire et, notamment, des articles 17, paragraphes 2 et 5, et 19 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 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995.**
  
- 2) **Le Royaume d'Espagne est condamné aux dépens.**

Signatures.