



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

31 mai 2018*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Fourniture de biens – Article 65 – Article 167 – Paiement d'un acompte pour l'acquisition d'un bien non suivie de la livraison de ce dernier – Condamnation pénale des représentants légaux du fournisseur pour escroquerie – Insolvabilité du fournisseur – Déduction de la taxe payée en amont – Conditions – Articles 185 et 186 – Régularisation par l'autorité fiscale nationale – Conditions »

Dans les affaires jointes C-660/16 et C-661/16,

ayant pour objet deux demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduites par le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne), par décisions du 21 septembre 2016, parvenues à la Cour le 21 décembre 2016, dans les procédures

Finanzamt Dachau

contre

Achim Kollroß (C-660/16),

et

Finanzamt Göppingen

contre

Erich Wirtl (C-661/16),

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. J. L. da Cruz Vilaça, président de chambre, MM. E. Levits (rapporteur), A. Borg Barthet, M^{me} M. Berger et M. F. Biltgen, juges,

avocat général : M. N. Wahl,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour M. Kollroß, par M. F. Russ, Steuerberater,

* Langue de procédure : l'allemand.

- pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze et R. Kanitz, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par M. M. Wasmeier et M^{me} L. Lozano Palacios, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 30 janvier 2018,

rend le présent

Arrêt

- 1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l’interprétation des articles 63, 65, 167, 185 et 186 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).
- 2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre des litiges opposant, d’une part, M. Achim Kollroß au Finanzamt Dachau (administration fiscale de Dachau, Allemagne) et, d’autre part, M. Erich Wirtl au Finanzamt Göppingen (administration fiscale de Göppingen, Allemagne) au sujet du refus de ces administrations d’accorder à ces particuliers la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) acquittée en amont et relative à des acomptes payés pour la livraison de centrales de cogénération qui ne furent finalement pas livrées.

Le cadre juridique

Le droit de l’Union

- 3 L’article 63 de la directive 2006/112 dispose :
« Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée. »
- 4 L’article 65 de cette directive prévoit :
« En cas de versements d’acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l’encaissement, à concurrence du montant encaissé. »
- 5 Aux termes de l’article 90, paragraphe 1, de ladite directive :
« En cas d’annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s’effectue l’opération, la base d’imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres. »
- 6 L’article 167 de la même directive est rédigé comme suit :
« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. »

7 L'article 168 de la directive 2006/112 prévoit :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;

[...] »

8 L'article 178 de cette directive est rédigé en ces termes :

« Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit remplir les conditions suivantes :

a) pour la déduction visée à l'article 168, point a), en ce qui concerne les livraisons de biens et les prestations de services, détenir une facture établie conformément aux dispositions du titre XI, chapitre 3, sections 3 à 6 ;

[...] »

9 L'article 184 de ladite directive est libellé comme suit :

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

10 L'article 185 de la même directive prévoit :

« 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. »

11 L'article 186 de la directive 2006/112 dispose :

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

Le droit allemand

12 L'article 13, intitulé « Exigibilité de la taxe en amont », de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), dans sa version applicable aux faits au principal (ci-après l'« UStG »), dispose, à son paragraphe 1 :

« La taxe devient exigible

1. en ce qui concerne les livraisons et autres prestations,

a) en cas de calcul de la taxe en fonction des contreparties convenues (article 16, paragraphe 1, première phrase), à l'expiration de la période comptable pendant laquelle les prestations ont été exécutées. Cela s'applique également aux prestations partielles. [...] Si la contrepartie ou une partie de celle-ci est encaissée avant que la prestation ou la prestation partielle ne soit exécutée, la taxe y afférente devient exigible à l'expiration de la période comptable pendant laquelle la contrepartie ou la contrepartie partielle a été encaissée.

[...] »

13 L'article 14c de l'UStG, intitulé « Mention erronée ou injustifiée de la taxe », prévoit :

« (1) Si l'entrepreneur a, dans une facture afférente à une livraison ou une autre prestation, mentionné séparément un montant de la taxe supérieur à celui dû pour l'opération en vertu de la présente loi (mention erronée de la taxe), il est également redevable du montant excédentaire. S'il rectifie le montant de la taxe auprès du bénéficiaire de la prestation, l'article 17, paragraphe 1, s'applique par analogie.

[...]

(2) Toute personne qui, dans une facture, mentionne séparément un montant de la taxe alors qu'elle n'est pas habilitée pour ce faire (mention injustifiée de la taxe) est redevable du montant mentionné. Il en va de même lorsqu'une personne procède à un décompte comme le ferait un entrepreneur fournissant une prestation et mentionne séparément un montant de la taxe alors qu'elle n'est pas un entrepreneur ou qu'elle n'effectue pas une livraison ou une autre prestation. Le montant de la taxe dû en vertu des première et deuxième phrases peut être rectifié dans la mesure où cela n'affecte pas les recettes fiscales. Une régularisation n'affecte pas les recettes fiscales lorsque le bénéficiaire de la facture ne procède pas à une déduction de la taxe en amont ou que la taxe en amont déduite a été remboursée à l'autorité fiscale. La régularisation du montant de la taxe dû doit être demandée, de manière distincte et par écrit, auprès de l'administration fiscale et effectuée, après approbation par cette dernière, dans le cadre d'une application par analogie de l'article 17, paragraphe 1, pour la période imposable au cours de laquelle les conditions de la quatrième phrase ont été remplies. »

14 Sous le titre « Déduction de la taxe en amont », l'article 15 de cette loi dispose, à son paragraphe 1 :

« L'entrepreneur est en droit de déduire les taxes en amont suivantes

1. la taxe légalement due au titre des livraisons et autres prestations exécutées par un autre entrepreneur pour les besoins de son entreprise. L'exercice du droit à déduction présuppose que l'entrepreneur détienne une facture établie conformément aux articles 14 et 14a. Lorsque le montant de la taxe mentionné séparément se rapporte à un paiement qui précède l'exécution de ces opérations, il est déductible dès le moment où la facture est établie et où le paiement a été effectué ;

[...] »

15 L'article 17 de ladite loi est rédigé comme suit :

« (1) En cas de modification de la base de calcul d'une opération imposable au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, l'entrepreneur qui a réalisé cette opération doit rectifier le montant de la taxe due à ce titre. De même, l'entrepreneur destinataire de l'opération doit rectifier la déduction de la taxe en amont. [...]

(2) Le paragraphe 1 est applicable mutatis mutandis lorsque

1. la contrepartie convenue pour une livraison imposable, une autre prestation ou une acquisition intracommunautaire imposable est devenue irrécouvrable. Si la contrepartie est encaissée ultérieurement, le montant de la taxe et la déduction doivent à nouveau être rectifiés ;
2. une contrepartie a été payée pour une livraison ou une autre prestation convenue, mais que la livraison ou l'autre prestation n'a pas été exécutée ;

[...] »

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

L'affaire C-660/16

- 16 Le 10 avril 2010, M. Kollroß a commandé une centrale de cogénération auprès de G-GmbH (ci-après « GA »). GA a confirmé la commande le 12 avril 2010 et a établi, pour le bien à livrer, une facture anticipée d'un montant de 30 000 euros qui mentionnait séparément le montant de la TVA due, à savoir 5 700 euros. M. Kollroß a déclaré parallèlement, à des fins d'immatriculation, une activité professionnelle de production d'énergies renouvelables et a versé à GA l'acompte réclamé le 19 avril 2010. Le 15 juillet 2010, GA a établi une deuxième facture d'acompte qui faisait référence au paiement du 19 avril 2010. La date de livraison n'avait pas encore été fixée.
- 17 L'installation n'a pas été livrée. Une procédure d'insolvabilité a été ouverte à l'encontre de GA, puis clôturée pour insuffisance d'actif. Les personnes agissant pour le compte de GA ont été condamnées pénalement pour escroquerie en bande organisée et dans l'exercice de leur profession dans 88 cas, ainsi que pour banqueroute intentionnelle au détriment des acheteurs des centrales de cogénération. En revanche, il ne ressort pas de la décision de renvoi qu'il y ait eu fraude fiscale.
- 18 M. Kollroß a sollicité, pour l'exercice fiscal 2010, la déduction de la taxe en amont afférente à l'acompte qu'il avait payé. L'administration fiscale de Dachau lui a refusé le droit à cette déduction, décision contre laquelle M. Kollroß a introduit une réclamation, qui a été rejetée, puis un recours devant le Finanzgericht München (tribunal des finances de Munich, Allemagne).
- 19 Cette juridiction a fait droit à son recours. Le jugement rendu en première instance a fait l'objet d'un recours en *Revision* dont est saisie la cinquième chambre de la juridiction de renvoi, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne).
- 20 Cette juridiction est d'avis que M. Kollroß remplit les conditions générales en vue de prétendre à la déduction de la TVA en amont afférente à un acompte qui sont énoncées à l'article 168, sous a), de la directive 2006/112.
- 21 Plus particulièrement, ladite juridiction se réfère au point 39 de l'arrêt du 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), duquel il ressortirait que l'exigibilité de la taxe, au sens de l'article 65 de la directive 2006/112, suppose que la réalisation du fait générateur – et, partant, l'exécution de la prestation – ne soit pas incertaine.
- 22 La juridiction de renvoi se demande de quel point de vue il convient de se placer pour apprécier cette condition. Selon cette juridiction, une appréhension purement objective, indépendante du point de vue de l'assujetti versant l'acompte, constituerait une charge trop lourde pour un commerçant.

- 23 En outre, la juridiction de renvoi se pose la question de savoir si, pour des raisons liées au droit de l'Union, les autres circonstances dans lesquelles M. Kollroß a versé l'acompte s'opposent à la déduction ou font naître, le cas échéant, une obligation de régularisation. Cette juridiction s'interroge, notamment, quant à la portée de l'arrêt du 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), en ce qui concerne la déductibilité et l'obligation de régularisation sous le régime de la directive 2006/112.
- 24 À cet égard, ladite juridiction indique qu'elle a déjà interprété cet arrêt de la Cour de manière restrictive, en ce sens que la régularisation supposerait dans les deux cas le remboursement de l'acompte. En effet, la Cour aurait jugé, notamment aux points 52 et 58 dudit arrêt, que ce n'est que lorsqu'un tel remboursement intervient que la taxe due devrait être régularisée par le bénéficiaire de l'acompte. Cette même juridiction considère donc que l'assujetti ayant payé l'acompte ne devrait régulariser la déduction qu'en cas de remboursement de l'acompte.
- 25 Quant à l'obligation incombant aux autorités fiscales de rembourser la taxe lorsqu'il n'est pas possible de la récupérer auprès du bénéficiaire de l'acompte, la juridiction de renvoi considère qu'il est possible de transposer à l'affaire dont elle est saisie l'enseignement qui se dégage de l'arrêt du 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167). Ainsi, un assujetti, tel que M. Kollroß, pourrait prétendre au remboursement de la TVA pour la partie de cette taxe qui porte sur l'acompte versé, puisque le remboursement de la taxe de la part du bénéficiaire de l'acompte pourrait être jugé impossible ou excessivement difficile.
- 26 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 1) Les exigences applicables à la certitude de l'exécution d'une prestation, qui est la condition de la déduction de la taxe afférente à un acompte en vertu de l'arrêt du 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), [...] doivent-elles être déterminées de manière purement objective ou doivent-elles l'être du point de vue de l'assujetti versant l'acompte eu égard aux circonstances dont il pouvait avoir connaissance ?
- 2) Eu égard au fait que, conformément à l'article 167 de la directive [2006/112], le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe devient exigible et eu égard aux compétences législatives que l'article 185, paragraphe 2, deuxième alinéa, et l'article 186 de cette directive confèrent aux États membres, ces derniers sont-ils habilités à subordonner aussi bien la régularisation de la taxe que celle de la déduction au remboursement de l'acompte ?
- 3) L'administration fiscale compétente à l'égard de l'assujetti ayant versé l'acompte doit-elle rembourser la taxe à celui-ci lorsque ce dernier ne peut pas récupérer l'acompte auprès du bénéficiaire de cet acompte ? Dans l'affirmative, cela doit-il avoir lieu dans le cadre de la procédure de fixation, ou une procédure en équité distincte est-elle suffisante à cette fin ? »

L'affaire C-661/16

- 27 En vue d'exercer une activité professionnelle de production d'électricité, M. Wirtl a commandé, le 3 août 2010, auprès de la Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH (ci-après « GB ») une centrale de cogénération au prix de 30 000 euros, majoré de 5 700 euros au titre de la TVA, dont la livraison était a priori prévue quatorze semaines après la réception de ces montants. M. Wirtl a effectué, par un virement bancaire du 27 août 2010, le paiement d'avance de 35 700 euros qui avait été réclamé le 6 août 2010 et il a reçu de GB une facture relative à la livraison d'une centrale de cogénération qui était datée du 28 août 2010.

- 28 Le 25 octobre 2010, M. Wirtl a introduit une déclaration provisoire à la TVA pour le mois d'août 2010 en opérant une déduction de 5 700 euros au titre de l'acquisition de cette centrale de cogénération. Il a également indiqué à l'administration fiscale de Göppingen qu'il envisageait de louer ce bien à GB.
- 29 Ladite centrale de cogénération n'a cependant jamais été livrée. Une procédure d'insolvabilité a été ouverte à l'encontre de GB au cours de l'année 2011 et onze prévenus opérant dans le cadre du groupe GB ont été condamnés pénalement pour escroquerie en bande organisée et dans l'exercice de leur profession dans 88 cas.
- 30 L'administration fiscale de Göppingen a rejeté la déclaration annuelle à la TVA au titre de l'exercice fiscal 2010, dans laquelle M. Wirtl avait déduit 5 700 euros au titre de la taxe payée en amont dans le cadre du paiement à titre anticipé de la centrale de cogénération vendue par GB.
- 31 La réclamation présentée par M. Wirtl contre cet avis a été rejetée, mais le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances de Bade-Wurtemberg, Allemagne) a fait droit au recours contre cette décision de rejet par un jugement du 19 septembre 2014.
- 32 La onzième chambre de la juridiction de renvoi, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances), saisie d'un recours en *Revision* contre ce jugement, estime que le critère lié au caractère certain de la réalisation du fait générateur doit être entendu de manière objective. En effet, l'exigibilité de la taxe due, par le bénéficiaire de l'acompte, à l'égard du Trésor public ne saurait, en principe, dépendre de ce que le débiteur de l'acompte savait ou ne pouvait ignorer.
- 33 Quant au traitement d'une TVA indûment facturée en raison de l'absence d'une opération imposable, il découlerait de la directive 2006/112 que les deux opérateurs impliqués ne devraient pas être nécessairement traités de manière identique. D'une part, l'émetteur d'une facture serait redevable de la TVA mentionnée sur cette facture même en l'absence d'une opération imposable, conformément à l'article 203 de cette directive, transposé en droit national par l'article 14c de l'UStG, lorsque – comme en l'occurrence – la livraison n'est finalement pas effectuée. D'autre part, l'exercice du droit à déduction du destinataire d'une facture serait limité aux seules taxes correspondant à une opération soumise à la TVA, conformément aux articles 63 et 167 de ladite directive. Dès lors, l'acquéreur ne saurait déduire la taxe afférente à l'acompte, peu importe que cet acompte ne lui a pas été restitué par le fournisseur.
- 34 Enfin, la juridiction de renvoi doute en outre que l'État membre concerné soit autorisé, en vertu de l'article 186 de la directive 2006/112, à subordonner la correction de la déduction au remboursement lorsque la livraison n'est finalement pas effectuée.
- 35 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour des questions préjudicielles suivantes :
- « 1) En vertu du point 39, première phrase, de l'arrêt du 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), la déduction de la taxe en amont afférente à un acompte est exclue lorsqu'il s'avère que la réalisation du fait générateur est incertaine au moment du paiement de l'acompte. Cela doit-il être apprécié au regard de la situation objective ou du point de vue objectif de l'assujetti qui paie l'acompte ?
- 2) L'arrêt du 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, dispositif et point 58), doit-il être interprété en ce sens que, en vertu du droit de l'Union, la régularisation de la déduction opérée par l'assujetti au titre du règlement d'une facture d'acompte concernant la livraison de biens n'est pas subordonnée au remboursement de l'acompte versé lorsque cette livraison n'est finalement pas effectuée ?

- 3) Pour le cas où la question précédente appellerait une réponse affirmative, l'article 186 de la directive [2006/112] [...], qui autorise les États membres à déterminer les modalités de la régularisation prévue à l'article 185 de cette directive, habilite-t-il un État membre, à savoir la République fédérale d'Allemagne, à prévoir dans son droit national que seul le remboursement de l'acompte permet de réduire la base de l'imposition et, partant, que la taxe sur le chiffre d'affaires due en aval et la déduction de la taxe en amont doivent être rectifiées en même temps et aux mêmes conditions ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur les premières questions dans les affaires C-660/16 et C-661/16

- 36 Par ses premières questions dans les affaires C-660/16 et C-661/16, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 65 et 167 de la directive 2006/112, portant sur les conditions de déduction de la TVA afférente au paiement d'un acompte, doivent être interprétés de manière purement objective ou en fonction des informations dont l'assujetti qui a payé l'acompte avait ou devait avoir connaissance, dans des circonstances, telles que celles en cause dans les affaires au principal, où la livraison des biens concernés n'a pas été effectuée en raison de faits ayant donné lieu à des condamnations pour escroquerie des personnes travaillant pour les fournisseurs.
- 37 Il convient de rappeler que, selon l'article 167 de la directive 2006/112, le droit à déduction de la TVA payée en amont prend naissance au moment où la taxe devient exigible.
- 38 En vertu de l'article 63 de cette directive, le fait générateur de la taxe intervient et celle-ci devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.
- 39 Néanmoins, l'article 65 de la directive 2006/112 prévoit, à titre dérogatoire, que, en cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé. En tant qu'exception à la règle rappelée au point précédent, cette disposition doit faire l'objet d'une interprétation stricte (voir, en ce sens, arrêt du 21 février 2006, BUPA Hospitals et Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, point 45).
- 40 Ainsi, afin que la TVA puisse devenir exigible dans de telles circonstances, il faut que tous les éléments pertinents du fait générateur, c'est-à-dire de la future livraison ou de la future prestation, soient déjà connus et donc, en particulier, que, au moment du versement de l'acompte, les biens ou les services soient désignés avec précision (voir, en ce sens, arrêt du 21 février 2006, BUPA Hospitals et Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, point 48).
- 41 Par voie de conséquence, l'article 65 de la directive 2006/112 ne saurait être applicable lorsqu'il s'avère que la réalisation de la livraison ou de la prestation est incertaine au moment du versement de l'acompte (voir, en ce sens, arrêt du 13 mars 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, point 39).
- 42 Il en résulte que, afin d'apprécier l'élément de certitude quant à la réalisation de la livraison ou de la prestation, qui conditionne l'exigibilité de la TVA afférente à l'acompte et la naissance corrélatrice du droit à déduction, il y a lieu de se placer au moment du versement de cet acompte.
- 43 En l'occurrence, il ressort des deux décisions de renvoi qu'au moment où MM. Kollross et Wirtl ont payé leurs acomptes respectifs, les biens qui devaient faire l'objet d'une livraison étaient clairement identifiés. En particulier, les caractéristiques et le prix de ces biens avaient été clairement précisés.

- 44 Ainsi, le droit à la déduction de la TVA afférente au versement d'un acompte, dans des situations telles que celles en cause au principal, ne peut être refusé à l'acquéreur potentiel dès lors que cet acompte a été versé et encaissé et que, au moment de ce versement, tous les éléments pertinents de la future livraison pouvaient être considérés comme étant connus par ledit acquéreur et que cette livraison apparaissait alors certaine.
- 45 À cet égard, et contrairement à ce que fait valoir le gouvernement allemand, la circonstance que la date de livraison du bien n'est pas connue avec précision au moment du versement de l'acompte ne permet pas de conclure que les éléments pertinents du fait générateur, c'est-à-dire de la future livraison, ne sont pas connus. En outre, l'absence de cette précision n'est pas de nature, à elle seule, à mettre en cause la certitude de cette livraison.
- 46 Ces précisions étant apportées, il y a lieu d'examiner la question de l'éventuelle existence, dans des circonstances telles que celles en cause dans les affaires au principal, d'un élément d'incertitude de nature à exclure l'application de l'article 65 de la directive 2006/112. À cet égard, selon les décisions de renvoi, les biens en question n'ont pas été livrés en raison non pas de fraudes fiscales, mais de faits commis par des personnes travaillant pour les fournisseurs de ces biens, lesquelles ont été condamnées pour escroquerie en bande organisée dans l'exercice de leur profession. Or, il ressort des décisions de renvoi que ces faits furent connus postérieurement à la date du versement des acomptes servant de fondement aux demandes de déduction en cause dans les affaires au principal. Il appartient toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier que tel est bien le cas.
- 47 À cet égard, il convient de rappeler que si, lorsque des acomptes sont encaissés avant la réalisation de la livraison ou de la prestation, l'encaissement de ces acomptes rend la taxe exigible, c'est parce que les cocontractants annoncent ainsi leur intention de tirer, par anticipation, toutes les conséquences financières liées à la réalisation de cette livraison ou de cette prestation (voir, en ce sens, arrêt du 21 février 2006, BUPA Hospitals et Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, point 49).
- 48 Dans ces conditions, dès lors que, au moment de l'encaissement d'un acompte, les conditions liées à l'exigibilité de la TVA, telles que rappelées aux points 42 et 43 du présent arrêt, sont réunies, le droit à déduction prend naissance et l'assujetti ayant versé cet acompte est fondé à exercer ledit droit à ce moment, sans qu'il y ait lieu de tenir compte d'autres éléments de fait, connus postérieurement, qui rendraient incertaine la réalisation de la livraison ou de la prestation en cause.
- 49 En revanche, le bénéfice de ce droit doit être refusé à cet assujetti par les autorités et les juridictions nationales s'il est établi, au regard d'éléments objectifs, que, au moment du versement de l'acompte, il savait ou ne pouvait raisonnablement ignorer que cette livraison ou cette prestation était susceptible de ne pas se réaliser.
- 50 En effet, un tel assujetti ne peut pas être considéré comme ayant l'intention, en sa qualité de cocontractant, de tirer les conséquences financières liées à la réalisation future de la livraison ou de la prestation en cause, lorsqu'il sait ou ne peut raisonnablement ignorer que cette réalisation est incertaine.
- 51 Dans ces conditions, il convient de répondre aux premières questions dans les affaires C-660/16 et C-661/16 que les articles 65 et 167 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens que, dans des circonstances telles que celles en cause dans les affaires au principal, le droit à déduction de la TVA afférente au versement d'un acompte ne peut être refusé à l'acquéreur potentiel des biens en question dès lors que cet acompte a été versé et encaissé et que, au moment de ce versement, tous les éléments pertinents de la future livraison pouvaient être considérés comme étant connus par cet acquéreur et que la livraison de ces biens apparaissait alors certaine. Un tel droit pourra toutefois être refusé audit acquéreur s'il est établi, au regard d'éléments objectifs, que, au moment du versement de l'acompte, il savait ou ne pouvait raisonnablement ignorer que la réalisation de cette livraison était incertaine.

Sur la deuxième question dans l'affaire C-660/16 et sur les deuxième et troisième questions dans l'affaire C-661/16

- 52 Par sa deuxième question dans l'affaire C-660/16 ainsi que ses deuxième et troisième questions dans l'affaire C-661/16, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 185 et 186 de la directive 2006/112 s'opposent à des législations ou à des pratiques nationales subordonnant la régularisation de la déduction de la TVA afférente au paiement d'un acompte en vue de la livraison d'un bien au remboursement de cet acompte par le fournisseur.
- 53 Les articles 184 à 186 de la directive 2006/112 déterminent les conditions dans lesquelles l'administration fiscale nationale peut exiger une régularisation de la part d'un assujetti.
- 54 S'agissant de l'incidence éventuelle, sur la déduction de la TVA opérée par un assujetti, d'évènements survenus postérieurement à cette déduction, il ressort de la jurisprudence de la Cour que l'utilisation qui est faite des biens ou des services, ou qui est envisagée pour ceux-ci, détermine l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit ainsi que l'étendue d'éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes (voir, en ce sens, arrêts du 18 octobre 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, point 29 et jurisprudence citée, ainsi que du 13 mars 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, point 49).
- 55 En effet, le mécanisme de régularisation prévu aux articles 184 à 186 de la directive 2006/112 fait partie intégrante du régime de déduction de la TVA établi par cette directive. Il vise à accroître la précision des déductions de manière à assurer la neutralité de la TVA, de telle sorte que les opérations effectuées au stade antérieur continuent à donner lieu au droit à déduction dans la seule mesure où elles servent à fournir des prestations soumises à une telle taxe. Ce mécanisme a ainsi pour objectif d'établir une relation étroite et directe entre le droit à déduction de la TVA payée en amont et l'utilisation des biens ou des services concernés pour des opérations taxées en aval (arrêts du 18 octobre 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, points 30 et 31, ainsi que du 13 mars 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, point 50).
- 56 En ce qui concerne la naissance d'une obligation de régularisation de la déduction de la TVA effectuée au titre de la taxe payée en amont, l'article 185, paragraphe 1, de la directive 2006/112 établit le principe selon lequel une telle régularisation doit notamment être opérée lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant de cette déduction sont intervenues postérieurement à la déclaration de TVA (arrêts du 4 octobre 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, point 26, et du 18 octobre 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, point 32).
- 57 En l'occurrence, et ainsi qu'il a déjà été précisé au point 46 du présent arrêt, les biens en cause au principal n'ont pas été livrés et le moment où il est apparu certain que la livraison de ces biens ne se réaliserait pas est postérieur à la date de versement des acomptes ainsi que des déclarations de TVA subséquentes.
- 58 À cet égard, au point 52 de l'arrêt du 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), la Cour a jugé que, dans une situation, telle que celle en cause dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, dans laquelle il était constant que la livraison des biens pour lesquels l'acquéreur avait versé un acompte ne se réaliserait pas, il doit être considéré qu'une modification des éléments pris en considération pour la détermination du montant de la déduction de la TVA payée en amont est intervenue postérieurement à la déclaration de TVA, au sens de l'article 185, paragraphe 1, de la directive 2006/112. Dans une telle situation, l'administration fiscale peut donc exiger la régularisation de la TVA déduite par l'assujetti.
- 59 Cela étant, certaines circonstances distinguent les affaires au principal de l'affaire ayant donné lieu audit arrêt.

- 60 D'une part, ainsi que le souligne à juste titre la Commission européenne, dans les affaires au principal, les acquéreurs avaient déjà tiré des revenus des biens pour lesquels ils avaient versé les acomptes avant même leur livraison effective. En effet, il ressort des décisions de renvoi que les acquéreurs avaient donné à bail les biens en question et avaient perçu, à ce titre, des loyers. Ainsi, ces biens, taxés en amont, ont bien été utilisés, dans une certaine mesure, pour des opérations taxées en aval.
- 61 D'autre part, les deux affaires au principal se caractérisent par le fait que les livraisons des biens commandés par les acquéreurs n'ont pu aboutir à la suite de faits d'escroquerie commis en bande organisée impliquant les représentants des fournisseurs, aboutissant à l'ouverture de procédures d'insolvabilité à l'encontre de ces derniers, dont l'une a été clôturée pour insuffisance d'actif.
- 62 Les présentes affaires ne concernent donc pas, contrairement à celle ayant donné lieu à l'arrêt du 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), des cas de fraude à la TVA. À ce titre, il est considéré comme établi, par la juridiction de renvoi, que la TVA afférente aux acomptes en cause au principal a été versée par les fournisseurs au Trésor public. En outre, dans la mesure où ces fournisseurs, compte tenu de leur état d'insolvabilité, ne restitueront pas ces acomptes, la TVA due par ceux-ci audit Trésor, au titre de l'encaissement desdits acomptes, n'aura pas à être régularisée en application des dispositions combinées des articles 65, 90 et 123 de la directive 2006/112. Il s'ensuit que, dans des circonstances telles que celles au principal, l'exercice du droit à déduction de la TVA par les acquéreurs au titre des mêmes acomptes n'emporte, pour le Trésor public, aucun risque de perte de recettes fiscales.
- 63 La Cour a, certes, également jugé, au point 57 de l'arrêt du 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), que la circonstance que la TVA due par le fournisseur ne serait pas elle-même régularisée est, en principe, sans incidence sur le droit pour l'administration fiscale d'obtenir la restitution de la TVA déduite par l'acquéreur de biens en raison du versement de l'acompte correspondant à une telle livraison.
- 64 Toutefois, il convient de faire observer que, en cas de régularisation du droit à déduction dans une situation où l'acompte n'a pas été remboursé, le respect du principe de neutralité fiscale est assuré par la possibilité, que les États membres doivent prévoir dans leur législation, pour l'acquéreur d'obtenir de son fournisseur la restitution de l'acompte versé pour la livraison de biens qui n'a finalement pas été effectuée (voir, par analogie, arrêts du 31 janvier 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55 point 48, et du 13 mars 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, point 55).
- 65 Or, dans des circonstances telles que celles en cause dans les affaires au principal, eu égard à l'état d'insolvabilité des fournisseurs, il serait excessivement difficile, voire impossible, pour les acquéreurs d'obtenir le remboursement des acomptes qu'ils ont versés de bonne foi en vue de la livraison des biens commandés.
- 66 D'ailleurs, concernant des cas de TVA indûment facturée en raison de l'absence d'une opération imposable, la Cour a jugé que, certes, les principes de neutralité et d'effectivité ne s'opposent pas, en principe, à une législation nationale selon laquelle seul le fournisseur peut demander aux autorités fiscales compétentes le remboursement de sommes qu'il leur a versées par erreur au titre de la TVA, à charge pour l'acquéreur de biens d'exercer une action à l'encontre de ce fournisseur pour en obtenir, à son tour, remboursement de ce dernier. Toutefois, la Cour a également jugé que, si une telle action devient impossible ou excessivement difficile, notamment en cas d'insolvabilité du fournisseur, lesdits principes peuvent exiger que l'acquéreur puisse diriger sa demande de remboursement directement contre les autorités fiscales (voir, en ce sens, arrêt du 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, points 39, 41 et 42).
- 67 Ces considérations sont de nature à s'appliquer, mutatis mutandis, dans des circonstances telles que celles en cause dans les affaires au principal. Ainsi, s'ils devaient être contraints de régulariser les déductions effectuées au titre de la TVA payée sur les acomptes qu'ils ont versés et ne se verront pas

rembourser par les fournisseurs, les acquéreurs disposeraient, conformément aux considérations figurant au point précédent, d'une créance à l'encontre des autorités fiscales d'un montant identique à celui récupéré par celles-ci dans le cadre de cette régularisation.

- 68 Or, il serait manifestement déraisonnable d'imposer auxdits acquéreurs de régulariser ces déductions, puis d'intenter une action à l'encontre des autorités fiscales pour obtenir le remboursement de la TVA payée au titre des acomptes en question.
- 69 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la deuxième question dans l'affaire C-660/16 ainsi qu'aux deuxième et troisième questions dans l'affaire C-661/16 que les articles 185 et 186 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas, dans des circonstances telles que celles en cause dans les affaires au principal, à une législation ou à une pratique nationale qui ont pour effet de subordonner la régularisation de la TVA afférente au paiement d'un acompte en vue de la livraison d'un bien au remboursement de cet acompte par le fournisseur.

Sur la troisième question dans l'affaire C-660/16

- 70 Compte tenu des réponses apportées aux questions précédentes, il n'y a pas lieu de répondre à la troisième question posée dans l'affaire C-660/16.

Sur les dépens

- 71 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 (cinquième chambre) dit pour droit :

- 1) **Les articles 65 et 167 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, dans des circonstances telles que celles en cause dans les affaires au principal, le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée afférente au versement d'un acompte ne peut être refusé à l'acquéreur potentiel des biens en question dès lors que cet acompte a été versé et encaissé et que, au moment de ce versement, tous les éléments pertinents de la future livraison pouvaient être considérés comme étant connus par cet acquéreur et que la livraison de ces biens apparaissait alors certaine. Un tel droit pourra toutefois être refusé audit acquéreur s'il est établi, au regard d'éléments objectifs, que, au moment du versement de l'acompte, il savait ou ne pouvait raisonnablement ignorer que cette livraison était incertaine.**
- 2) **Les articles 185 et 186 de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas, dans des circonstances telles que celles en cause dans les affaires au principal, à une législation ou à une pratique nationale qui ont pour effet de subordonner la régularisation de la taxe sur la valeur ajoutée afférente au paiement d'un acompte en vue de la livraison d'un bien au remboursement de cet acompte par le fournisseur.**

Signatures