

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. NIAL FENNELLY

présentées le 13 avril 2000 *

1. Dans la présente demande de décision préjudicielle, il est demandé à la Cour de dire dans quelles circonstances la sixième directive TVA¹ contraint les États membres à prévoir ou leur permet d'accorder une exonération de la responsabilité encourue du fait d'un montant de TVA indûment mentionné sur des factures concernant des opérations qui n'ont jamais eu lieu. Cette question implique principalement de prendre en considération le champ d'application du principe énoncé dans l'arrêt *Genius Holding*², et notamment la question de savoir si, pour que l'émetteur d'une facture puisse ultérieurement demander la régularisation de la TVA, il convient que la facture incorrecte ait été émise de bonne foi.

biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux... par un assujetti agissant en tant que tel» sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée. Selon l'article 17, paragraphe 2, sous a), un droit à déduction prend naissance en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée «due ou acquittée» par un assujetti «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». L'article 20 permet aux États membres de régulariser «la déduction initiale» autorisée pour une personne donnée dans certaines circonstances. L'article 21 traite des «redevables de la taxe». L'article 21, paragraphe 1, prévoit, en sa partie pertinente, que:

«La taxe sur la valeur ajoutée est due:

I — Cadre légal et factuel

A — *Le cadre légal*

1. en régime intérieur

2. L'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive dispose que «les livraisons de

...

* Langue originale: l'anglais.

1 — 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 — Arrêt du 13 décembre 1989 (C-342/87, Rec. p. 4227).

c) par toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une

facture ou tout document en tenant lieu».

tions, bien qu'il ne soit pas entrepreneur ou n'exécute pas de livraisons, ni d'autre prestation.»

3. En droit allemand, l'Umsatzsteuergesetz 1991 (loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'«UStG») fait une différence, s'agissant de la TVA entre l'hypothèse dans laquelle le montant de la taxe indiqué sur la facture est erroné (article 14, paragraphe 2, de l'UStG) et celle dans laquelle le montant de la taxe figurant sur la facture n'est pas justifié (article 14, paragraphe 3, de l'UStG), cette dernière hypothèse étant celle pertinente dans la présente affaire. Les dispositions en cause sont respectivement libellées comme suit:

4. L'article 190, paragraphe 3, des Umsatzsteuer-Richtlinien (directives allemandes en matière de taxes sur le chiffre d'affaires) précise que, si la perception d'une taxe qui a été indiquée à tort conduit à une situation de dureté objective, il est admis pour des motifs d'équité que — par dérogation aux règles légales applicables — l'émetteur d'une facture la rectifie en appliquant par analogie les dispositions plus favorables de l'article 14, paragraphe 2, de l'UStG. À cet égard, l'article 227 de l'Abgabenordnung (code des impôts, ci-après l'«AO») dispose:

«Lorsque le chef d'entreprise a indiqué séparément sur la facture d'une livraison ou d'une 'autre prestation' un montant de taxes supérieur à celui dont il est débiteur pour cette opération aux termes de la présente loi, il est aussi redevable de l'excédent. S'il rectifie le montant de la taxe vis-à-vis du bénéficiaire de la prestation, l'article 17, paragraphe 1, s'applique par analogie.»

«Les autorités fiscales peuvent accorder une exonération totale ou partielle des droits résultant d'une dette fiscale, s'il est inéquitable dans une situation donnée de percevoir ces droits.»

«Toute personne qui indique séparément sur une facture un montant de taxes, bien qu'elle ne soit pas autorisée à mentionner la taxe séparément, est redevable du montant indiqué. Ceci s'applique également lorsque quelqu'un indique séparément un montant de taxes dans un autre document, par lequel il indique ce qui est à régler, comme un entrepreneur fournissant des presta-

B — *Les faits et la procédure au principal*

5. La procédure au principal traite de deux affaires qui ont été jointes par la juridiction de renvoi.

6. Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, demanderesse et appelante dans la première affaire (ci-après «Schmeink») a adressé, le 31 décembre 1991, à une société dont elle était en train d'acquérir des parts, une «facture pro-forma» sur laquelle figurait un montant de taxe sur le chiffre d'affaires de 529 370,80 DEM, pour des prestations de conseil qu'elle n'a en fait jamais réellement effectuées. Il semble que cette facture ait été utilisée une année plus tard par cette société dans le cadre d'une demande de prime fiscale à l'investissement. Après une vérification spéciale auprès de Schmeink, le défendeur, le Finanzamt Borken, Allemagne (ci-après le «premier défendeur») a fixé, le 14 avril 1993, le montant de la taxe sur le chiffre d'affaires due par Schmeink, à hauteur du montant indiqué sur la facture pertinente, conformément à l'article 14, paragraphe 3, de l'UStG.

7. Schmeink a adressé ensuite, sans succès, au premier défendeur une demande visant, conformément à l'article 227 de l'AO, à obtenir de ce dernier l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires pour des motifs d'équité. Le Finanzgericht Münster a, lui aussi, rejeté l'appel introduit contre la décision du premier défendeur. Schmeink a introduit devant le Bundesfinanzhof un recours en «Revision» contre la décision du Finanzgericht, en se fondant sur un arrêt antérieur de cette juridiction du 21 février 1980 (ci-après l'«arrêt de 1980»), à savoir que, pour qu'une mesure d'équité telle que celle prévue par l'article 227 de l'AO puisse être prise, il est suffisant que l'émetteur de ladite facture élimine à temps et complètement le risque de pertes de recettes fiscales.

8. M. Strobel, demandeur et appelant dans la seconde affaire, exploitait au cours des années pertinentes, les années 1992 et 1993, un commerce de machines de bureau (ingénierie informatique). Il a adressé durant cette période à plusieurs entreprises de leasing des factures portant sur des livraisons qui n'ont jamais eu lieu, en vue de cacher des pertes dans une de ses filiales et de simuler un meilleur niveau de résultats. Les factures ont été payées par les entreprises de leasing qui ont déduit la TVA qui y était mentionnée comme taxe en amont. M. Strobel a assujéti les sommes en cause à la taxe sur le chiffre d'affaires, mais a accepté par la suite de rembourser, aux entreprises de leasing, sous forme de paiements échelonnés, les montants des différents achats qu'elles avaient acquittés. En 1994, M. Strobel a informé spontanément, tant le ministère public que le Finanzamt Esslingen, Allemagne (ci-après le «second défendeur») du fait que ses déclarations étaient incorrectes. Le montant dû par M. Strobel au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires a été fixé par les services fiscaux à hauteur des montants indiqués séparément sur les factures. La taxe a été liquidée conformément à l'article 14, paragraphe 3, deuxième phrase, deuxième possibilité, de l'UStG pour le montant indiqué dans les factures pertinentes, à savoir 519 346,36 DEM pour 1992 et 653 156,51 DEM pour 1993.

9. Le 24 août 1995, M. Strobel a adressé au second défendeur une demande visant à obtenir, conformément à l'article 227 de l'AO, l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires pour des motifs d'équité. Ce dernier a rejeté ladite demande. M. Strobel

a fait appel de cette décision sans succès devant le Finanzgericht Baden-Württemberg et a ensuite introduit devant le Bundesfinanzhof un recours en « Revision » contre le jugement du Finanzgericht en faisant valoir que l'article 227 de l'AO était applicable puisque, bien qu'il n'ait pas demandé que les factures fictives lui soient restituées, il avait agi suffisamment à temps pour prévenir le risque de pertes de recettes fiscales.

10. Dans leurs appels, les deux demandeurs ont fait essentiellement valoir que, pour bénéficier de la possibilité de se voir appliquer les mesures d'équité prévues, il devrait suffire que l'émetteur des différentes factures élimine le risque de pertes vis-à-vis des autorités fiscales, qu'il y parvienne en récupérant chez son ou ses destinataires les factures qu'ils ont émises, avant que ces dernières ne soient utilisées à des fins de déduction fiscale ou en s'acquittant de la taxe indiquée sur ces factures et en s'assurant ensuite que les destinataires des factures remboursent les autorités de tous montants déduits à tort sur la base des factures fictives.

11. Dans l'ordonnance de renvoi, le Bundesfinanzhof souligne que, selon l'arrêt de 1980, l'émetteur d'une fausse facture peut demander à bénéficier de mesures d'équité telles que prévues par l'article 227 de l'AO), s'il récupère la facture avant qu'elle n'ait été utilisée, ou encore s'il prend des

mesures pour éliminer le risque de pertes de recettes fiscales, en informant par exemple les autorités fiscales compétentes. Toutefois, dans un arrêt du 23 novembre 1995, le Bundesgerichtshof, a jugé, en se fondant sur l'article 20, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive et l'arrêt *Genius Holding* que, pour que l'exonération du montant d'une taxe telle que prévue en application de l'article 14, paragraphe 3, de l'UStG puisse être autorisée, conformément à l'article 227 de l'AO, il était nécessaire, outre l'élimination du risque de pertes de recettes fiscales, que l'émetteur de la facture en cause ait commis une « erreur excusable »³. Dans son ordonnance de renvoi dans la présente affaire, le Bundesfinanzhof semble, sur la base de sa propre jurisprudence, enclin à rejeter une telle condition. Puisque les erreurs commises par les deux demanderessees n'ont pas été involontaires, il se demande, entre autres, si le principe de neutralité fiscale de la TVA nécessite que l'émetteur d'une facture établisse sa « bonne foi » pour bénéficier d'une exonération de la TVA pour une facture lorsque tout risque de pertes fiscales a été éliminé. Le Bundesgerichtshof indique qu'une telle interprétation pourrait donner lieu à des problèmes constitutionnels en Allemagne, au motif que les mesures nationales mettant en œuvre l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive équivaldraient à une disposition pénale en application de laquelle la charge de la TVA figurant sur les factures pèserait sur l'émetteur de la facture, même si son comportement ne menaçait pas le principe de neutralité fiscale.

3 — IX ZR 225/95, *Neue Juristische Wochenschrift*, 1966, p. 842. L'affaire portait sur un recours en indemnisation formé à l'encontre d'un juriste de droit fiscal dont il était allégué qu'il avait par négligence omis d'introduire un recours contre la fixation par l'administration fiscale d'une somme à verser par un de ses clients pour une TVA qui avait été mentionnée par erreur par ce dernier sur une facture. Dans un arrêt du 8 mars 1994, le Finanzgericht Münster, faisant référence à l'affaire *Genius Holding*, a dit pour droit que les régularisations ne pouvaient intervenir que si la bonne foi était prouvée; voir 15 K 6635/91 U, *Entscheidungen der Finanzgerichte*, 1994, p. 813.

12. La Cour a été saisie d'une demande de décision préjudicielle portant sur les questions suivantes:

« 1) Le droit communautaire impose-t-il de rendre possible la régularisation d'une taxe perçue à tort, déjà dans le cadre de la procédure de fixation de la taxe, ou suffit-il que les États membres autorisent seulement la régularisation dans le cadre d'une procédure ultérieure introduite pour des motifs d'équité (pour des motifs dits objectifs)?

2) La régularisation d'une taxe fixée à tort impose-t-elle de manière contraignante que celui qui a établi la facture prouve sa bonne foi ou la régularisation de la facture est-elle autorisée dans d'autres cas (le cas échéant, lesquels)?

3) Dans quelles conditions, l'émetteur de la facture agit-il de bonne foi? »

III — Observations

13. Seuls Schmeink, le gouvernement allemand et la Commission ont présenté des

observations⁴. Il résulte clairement des dites observations que les questions posées soulèvent deux problèmes distincts; celui de savoir quel type de procédure de régularisation devrait être disponible et celui de savoir si la bonne foi doit être prouvée par un assujetti demandant une régularisation. Ce n'est que si la Cour apporte une réponse affirmative à cette dernière question qu'elle doit s'interroger sur la nature de la bonne foi exigée.

IV — Analyse

A — *Les procédures de régularisation requises*

14. Schmeink, soutenu sur ce point par la Commission, fait valoir qu'il ne suffit pas que les États membres autorisent simplement une régularisation de la TVA incorrectement mentionnée sur les factures conformément à une « procédure en équité », postérieure à la fixation initiale du montant de la taxe qui doit être acquittée par le contribuable. Il fait valoir que le principe de neutralité, tel qu'il a été interprété, entre autres, dans les arrêts *Elida Gibbs*⁵, *Molenheide e.a.*⁶, impose que toute TVA indûment perçue puisse être

4 — La Cour a décidé, conformément à l'article 104, paragraphe 4, du règlement de procédure, d'omettre la procédure orale.

5 — Arrêt de la Cour du 24 octobre 1996 (C-317/94, Rec. p. I-5339, point 28).

6 — Arrêt du 18 décembre 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, Rec. p. I-7281, point 42, ci-après l'« arrêt *Molenheide* »).

rectifiée. Permettre aux administrations nationales d'exercer un pouvoir d'appréciation à cet égard rendrait impossible ou extrêmement difficile l'exercice de droits tirés du droit communautaire, contrairement à la jurisprudence *Fantask e.a.*⁷.

15. Le gouvernement allemand soutient qu'il n'est pas nécessaire de répondre à la première question puisque les litiges au principal ont uniquement pour objet des appels des décisions de juridictions de rang inférieur, contre le rejet de demandes introduites conformément à l'article 227 de l'AO dans des cas dans lesquels le montant de la taxe sur le chiffre d'affaires qui est à acquitter par les demandeurs a été fixé. Il observe, à titre subsidiaire, que le principe de neutralité de la TVA exigerait dès lors uniquement qu'une rectification de la taxe exigée à tort soit possible. Puisque la sixième directive ne prévoit pas de procédure spécifique concernant la régularisation, il appartient aux différents États membres de déterminer les modalités applicables.

16. Nous ne pensons pas qu'il n'est pas nécessaire de répondre à la première question. Il est vrai que les appels introduits par les demandeurs dans la procédure au principal portent sur la procédure en équité prévue par l'article 227 de l'AO lorsque la taxe a été acquittée. Toutefois, il résulte clairement de l'ordonnance de renvoi que tel a été le cas parce que l'article 14, paragraphe 3, de l'UStG ne prévoit pas de possibilité autonome de régularisation, dans les cas dans lesquels la TVA en

question est mentionnée sur la facture en cause pour un montant de TVA non justifié. Il est par conséquent clair que, si le droit communautaire exige une possibilité plus large de régularisation, celle-ci bénéficiera aux demandeurs, notamment, dans la mesure où le Bundesfinanzhof semble tout à fait disposé à interpréter l'article 227 de l'AO de manière plus large. En toute hypothèse, c'est uniquement à la juridiction précitée qu'il incombe de déterminer la pertinence des questions qu'elle pose à la Cour pour le litige qu'elle doit trancher. La Cour est en principe tenue de répondre à ces questions à moins qu'il ne soit tout à fait évident que l'interprétation du droit communautaire qui est demandée est tout à fait dépourvue de pertinence pour la solution du litige devant la juridiction nationale⁸.

17. Il est par conséquent nécessaire de s'interroger sur la question de savoir si la possibilité limitée de régularisation dont dispose apparemment le droit allemand est compatible avec le droit communautaire. Il est important de se souvenir que la sixième directive n'harmonise pas complètement les systèmes communautaires de TVA dans les États membres. Au contraire,

« ... elle vise à établir une assiette uniforme destinée à garantir la neutralité du système et, comme l'indique son douzième considérant, à harmoniser le régime des déductions

8 — Voir, entre autres, arrêt du 15 décembre 1995, *Bosman* (C-415/93, Rec. p. I-4921, points 59 et 61) qui a récemment été confirmé dans l'arrêt du 13 janvier 2000, *TK-Heimdienst* (C-254/98, Rec. p. I-151, point 13).

7 — Arrêt du 2 décembre 1997 (C-188/95, Rec. p. I-6783).

'dans la mesure où il a une incidence sur le niveau réel de perception'; elle vise également à faire en sorte que 'le calcul du prorata de déduction [s'effectue] de manière similaire dans tous les États membres' »⁹.

18. Cela est notamment vrai s'agissant des factures. Dans l'arrêt *Jeunehomme et EGI*, la Cour a confirmé que les États membres sont, en droit, outre le minimum d'information requis par l'article 22, paragraphe 3, sous b), de la sixième directive, de préciser les informations devant figurer sur les factures et auxquelles est subordonné l'exercice du droit à déduction¹⁰. Par conséquent, nous réitérons le point de vue que nous avons exprimé dans l'affaire *Molenheide*, à savoir que les États membres disposent à la fois d'«un large pouvoir d'appréciation quant à la mise en œuvre des dispositions du système de la TVA» et qu'ils sont, «de manière plus générale, responsables de la gestion du système de TVA dans sa totalité...»¹¹. C'est au regard de ces considérations qu'il y a lieu de vérifier si les possibilités de régularisation prévues par le gouvernement allemand sont adéquates.

19. La sixième directive ne fournit aucune indication en ce qui concerne la possibilité de régularisation. C'est par conséquent aux États membres qu'il incombe, comme la Cour l'a expressément jugé dans l'arrêt

Genius Holding, de prévoir, dans leurs ordres juridiques internes, des possibilités de régularisation de montants résultant des factures qui ont été émises.

20. Il serait, cependant, incompatible avec le principe de neutralité de la TVA que le droit national ne prévoit pas de disposition de régularisation. Bien que la Cour ait confirmé dans l'arrêt *Molenheide* que, lorsqu'ils font usage de leur pouvoir d'appréciation en ce qui concerne les domaines qui ne relèvent pas du champ d'application de la sixième directive, les États membres doivent garantir que les droits que les assujettis tirent de la directive ne sont pas enfreints ou rendus excessivement difficiles à invoquer, nous ne sommes pas convaincu que, dans les cas où le montant de la TVA a été indûment indiqué sur la facture, le fait pour un État membre de ne prévoir une possibilité de régularisation qu'après que le montant de la TVA a été établi est contraire au principe de proportionnalité¹². Selon nous, il résulte en effet de l'exigence indiquée expressément à l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, à savoir que les personnes qui mentionnent la TVA sur des factures sont tenues de l'acquitter, de sorte qu'un État membre peut légitimement être d'avis qu'un système de remboursement a posteriori fournit une protection adéquate contre le risque de pertes de recettes fiscales dû à des factures incorrectes ou fictives, notamment, lorsqu'il a été procédé à une déduction en ce qui concerne la TVA en cause. Un système de régularisation rétroactive peut également avoir une fonction dissuasive en matière d'abus en ce qui concerne les factures.

9 — Arrêt *Molenheide*, point 42.

10 — Arrêt du 14 juillet 1988 (123/87 et 330/87, Rec. p. 4517, ci-après l'arrêt «*Jeunehomme*»).

11 — Conclusions précitées, point 41.

12 — Voir, notamment, le point 48.

B — *Les conditions de la régularisation*

21. La question de savoir si, en droit communautaire, le fait que l'émetteur de la facture soit de bonne foi constitue une condition nécessaire de régularisation est, en réalité, le problème principal posé par la présente demande de décision préjudicielle.

22. Lorsque la facture émise n'a pas donné lieu à déduction et qu'elle a été retournée à celui qui l'a émise, Schmeink fait valoir que le principe de neutralité fiscale requiert qu'il soit fait droit à une demande de régularisation sans qu'il soit nécessaire de prouver la bonne foi. Il soutient également qu'exiger qu'il soit fait preuve de bonne foi, en l'absence de toute possibilité d'introduire de manière abusive des demandes de déduction serait contraire au principe de proportionnalité.

23. Le gouvernement allemand fait valoir que le principe de neutralité fiscale requiert que la régularisation ne soit autorisée que dans les conditions précises fixées dans l'arrêt *Genius Holding*, c'est-à-dire lorsque la preuve de la bonne foi a été faite. À titre subsidiaire, il fait valoir qu'il ne peut y avoir bonne foi que lorsque l'émetteur de la facture a commis une erreur excusable, telle qu'une erreur d'écriture, une erreur en droit ou toute autre erreur analogue.

24. La Commission fait valoir que refuser la régularisation à des assujettis qui n'ont pas agi de bonne foi, même lorsqu'il n'y a

aucun risque de pertes de recettes fiscales, serait contraire au principe de neutralité. Ce refus désavantagerait les demandereses par comparaison avec d'autres assujettis qui ne sont redevables de la TVA que s'ils ont effectué une opération taxable. Selon la Commission, l'arrêt *Genius Holding*, qui est fondé sur l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, ne porte que sur les cas dans lesquels les factures ont été émises par erreur. Plus généralement, il résulte, à la fois du fait que, selon l'article 2, il y a assujettissement à la TVA lorsque une opération taxable est effectuée et du principe de neutralité, qu'aucune TVA n'est due lorsque de telles opérations n'ont pas lieu.

25. Les observations présentées à la Cour s'accordent sur le fait que la possibilité de régularisation présuppose que l'assujetti a entrepris les démarches appropriées pour garantir qu'il n'a pas été procédé à une déduction de la TVA mentionnée sur les factures. Ainsi, dans l'affaire au principal, Schmeink a été en mesure de récupérer la facture pertinente avant qu'il n'ait été procédé à une déduction alors que M. Strobel a acquitté la TVA due et a cherché par la suite à en être exonéré par voie de régularisation. Selon nous, l'élimination du risque de pertes de recettes de TVA par l'État membre en cause est une condition essentielle pour toute demande de régularisation¹³. Pour déterminer si un État membre peut demander à l'émetteur d'une facture de prouver sa bonne foi, il est

13 — Comme l'a fait remarquer, à juste titre, un auteur allemand, étant donné qu'un tel risque existe a priori lorsqu'une facture erronée est établie, la bonne foi de l'émetteur ne devrait dégager sa responsabilité que lorsqu'il s'avère a posteriori qu'une telle perte n'est pas intervenue, voir *Reiss, Umsatzsteuer-Rundschau* 1999, 170, p. 174.

nécessaire d'analyser la jurisprudence concernant les factures.

26. L'affaire Jeunehomme, dans laquelle la Cour a statué 17 mois avant l'affaire Genius Holding, concernait un recours introduit par un assujetti qui avait contesté le refus de déductions fondées sur des factures reçues par certains fournisseurs. L'administration fiscale était d'avis que les factures pertinentes ne contenaient pas suffisamment d'informations. Cette affaire visait par conséquent le droit à déduction qui est expressément admis par les articles 17 et 18 de la sixième directive et qui, conformément à l'article 20, paragraphe 1, sous a), fait l'objet d'une régularisation lorsque la déduction est « supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer ». La Cour a dit pour droit que la compétence des États membres pour régler l'information qui peut être exigée sur les factures était limitée « à ce qui est nécessaire pour assurer l'exacte perception de la taxe sur la valeur ajoutée ainsi que son contrôle par l'administration fiscale »¹⁴. Il est clair que ce qui importait à la Cour était de s'assurer que les États membres ont une latitude suffisante mais non illimitée pour appliquer des règles visant, comme l'a formulé l'avocat général, Sir Gordon Slynn, à vérifier l'« honnêteté de la transaction » pour laquelle une déduction était demandée, c'est-à-dire pour vérifier que le fournisseur en cause ait justifié avoir réellement « acquitté la TVA »¹⁵.

27. Dans l'affaire Genius Holding, la question de la régularisation s'est posée mais

uniquement de manière indirecte, puisque l'affaire portait essentiellement sur la régularisation d'une déduction qui avait été autorisée initialement. La nécessité d'une régularisation s'était posée parce que Genius Holding avait déduit la taxe qui lui avait été facturée par certains sous-traitants bien que les règles néerlandaises applicables à l'époque en matière de TVA aient fait obstacle à ce que des sous-traitants facturent cette taxe¹⁶. Genius Holding faisait valoir, et était soutenu sur ce point par la Commission que, si un assujetti qui a payé ses factures n'était pas en mesure de déduire la TVA qui lui avait été facturée par ses fournisseurs, cela aurait pour conséquence une double taxation, qui serait contraire au principe de neutralité. Les États membres qui avaient déposé des observations demandaient une interprétation stricte, selon laquelle il ne pouvait y avoir de déduction que si la TVA était effectivement due, bien que le royaume des Pays-Bas ait adopté une position « moins radicale » puisque la pratique développée dans cet État membre consistait d'abord à s'adresser pour le paiement de la TVA à l'émetteur de la facture et que « c'était seulement lorsque cette action ne présentait aucune chance de résultats que, dans certaines conditions, par exemple en l'absence de bonne foi dans le chef de celui qui avait reçu la facture, la taxe déduite [était] perçue a posteriori auprès de ce dernier »¹⁷. Il n'est toutefois pas indiqué dans le résumé des faits de cette affaire si les fournisseurs — il s'agissait dans ce cas de sous-traitants — avaient réellement acquitté la TVA mentionnée sur les factures envoyées à

14 — Point 17.

15 — Voir Rec. p. 4517 et, notamment, 4534.

16 — Les règles dites « de déplacement » imposaient aux sous-traitants de transférer la perception de la TVA portant sur les services qu'ils avaient accomplis pour l'entrepreneur principal à ce dernier qui devait inclure ladite TVA dans sa propre déclaration et était en droit de faire valoir une déduction à cet égard. Le royaume des Pays-Bas avait été autorisé par le Conseil, conformément à l'article 27 de la sixième directive, à adopter lesdites règles.

17 — Voir point 15 des conclusions de l'avocat général Mischo (souligné dans l'original).

Genius Holding, ni si Genius Holding avait réellement acquitté les factures y compris la TVA y afférente. Par conséquent, il n'est en définitive pas possible de dire si les sous-traitants avaient simplement agi par erreur en facturant la TVA en cause à Genius Holding ou s'il y avait collusion entre Genius Holding et les sous-traitants¹⁸.

28. Dans l'affaire Genius Holding, la Cour a interprété l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, selon lequel un assujetti peut déduire la TVA «due ou acquittée 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» comme signifiant que «l'exercice du droit à déduction est limité aux seules taxes dues, c'est-à-dire les taxes correspondant à une opération soumise à la TVA ou acquittées dans la mesure où elles étaient dues»¹⁹. Elle a jugé, par conséquent, que l'article 20, paragraphe 1, sous a), habilite les autorités fiscales nationales à régulariser une déduction «même si elle correspond au montant de la taxe mentionnée sur une facture ou un document en tenant lieu»²⁰. Elle a justifié cette interprétation en faisant observer que c'était celle qui permettait «le mieux de prévenir la fraude fiscale qui serait rendue plus facile dans le cas où toute taxe facturée pourrait être déduite»²¹.

29. C'est le contexte dans lequel la Cour a en effet analysé, sous la forme d'un obiter

18 — L'avocat général Mischo était clairement d'avis que les deux hypothèses étaient envisageables; voir point 17 de ses conclusions. L'hypothèse formulée par la Commission dans ses observations dans la présente affaire, à savoir que Genius Holding concernait une simple erreur, bien qu'elle soit probablement correcte n'est pas étayée par les faits de l'affaire tels qu'ils sont rapportés au Recueil.

19 — Point 13.

20 — Point 16.

21 — Point 17.

dictum, l'argument fondé sur le principe de neutralité. Genius Holding, le destinataire des factures en cause, soutenu par la Commission, faisait valoir que limiter son droit à déduction serait contraire à ce principe. En réponse, la Cour a jugé qu'il appartenait aux États membres de «prévoir, dans leurs ordres juridiques internes, la possibilité de correction de toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi»²². Il semble cependant clair que le problème de la bonne foi ne se posait pas en ce qui concerne les faits de l'affaire précitée. D'une part, cette affaire concernait un destinataire de factures et, d'autre part, selon la pratique suivie aux Pays-Bas, qui a probablement inspiré la solution donnée à cette affaire (voir point 27 ci-dessus), l'absence de bonne foi de la part des destinataires de la facture n'était que l'une des bases sur lesquelles la taxe déduite pouvait leur être facturée. Il n'en est pas moins clair que la Cour a posé comme principe, en vue de prévenir une évasion fiscale, que la bonne foi était nécessaire pour régulariser la montant de TVA que ces derniers devraient acquitter bien qu'elle n'ait pas répondu à la question des relations précises entre cette exigence et le principe de neutralité fiscale dès lors qu'il n'y a pas de risques d'évasion fiscale.

30. Avant d'envisager ces relations, il est utile de se référer à la jurisprudence plus récente dans laquelle la Cour a examiné le rôle des factures ou des documents servant de factures. Selon nous, cette jurisprudence étaye l'opinion que nous avons exprimée ci-dessus (point 25), à savoir que la prévention de l'évasion fiscale constitue la pré-

22 — Arrêt Genius Holding, point 18 (c'est nous qui soulignons).

occupation la plus importante en droit communautaire, en ce qui concerne l'exercice par les États membres de leurs compétences pour gérer leurs systèmes nationaux de TVA.

31. Dans l'affaire Reisdorf, il était demandé à la Cour si un assujetti pouvait être dispensé de l'exigence normale de produire l'original d'une facture lorsqu'il avait été fait usage du droit à déduction en ce qui concerne la TVA qui y était mentionnée²³. Elle a jugé que «la sixième directive reconnaît aux États membres le pouvoir de déterminer les règles relatives au contrôle de l'exercice du droit à déduction et notamment, la façon dont l'assujetti doit justifier ce droit» et que «ce pouvoir inclut celui d'exiger la production de l'original de la facture lors de contrôles fiscaux, ainsi que celui d'autoriser l'assujetti à produire, lorsqu'il ne le détient plus, d'autres preuves concluantes établissant que la transaction qui fait l'objet de la demande de déduction a effectivement eu lieu»²⁴. La Cour cherchait manifestement, comme tel était le cas dans l'arrêt Jeunehomme, à s'assurer que les États membres puissent s'opposer à la fraude fiscale en autorisant les déductions uniquement dans le cas où un assujetti est en mesure de démontrer l'honnêteté de la transaction et qu'il a justifié avoir acquitté la TVA.

32. L'importance fondamentale de la lutte contre les fraudes résulte également de

23 — Arrêt du 5 décembre 1996 (C-85/95, Rec. p. I-6257).

24 — Loc. cit, point 29 qui fait référence aux points 26 et 27 de nos conclusions dans cette affaire.

l'affaire Langhorst²⁵. Cette affaire concernait certaines notes de crédit émises par des éleveurs de porcs au profit d'un fermier, M. Langhorst, et qui étaient censées servir de factures. Ces notes de crédit mentionnaient par erreur un taux de TVA plus élevé que celui que M. Langhorst devait réellement acquitter. En faisant référence à l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive et à son objectif de prévention des fraudes, la Cour a jugé que puisque M. Langhorst avait opté pour le système de l'établissement des factures par l'assujetti il était redevable du montant indiqué²⁶.

33. L'importance que la Cour accorde à la prévention des fraudes apparaît évidente dans son arrêt Grandes sources d'eaux minérales françaises²⁷ dans lequel le demandeur n'avait pu produire, pour prouver son droit à un remboursement de TVA, que le duplicata d'une facture, l'original ayant été égaré pour des raisons qui lui étaient étrangères²⁸. Alors que la Cour était convaincue que le fait d'exiger les originaux des factures était «conforme à l'objectif général de la huitième directive, énoncé à son sixième considérant, de lutter

25 — Arrêt de la Cour du 17 septembre 1997 (C-141/96, Rec. p. I-5073).

26 — Voir, notamment, point 28.

27 — Arrêt du 11 juin 1998 (C-361/96, Rec. p. I-3495).

28 — Le recours dans cette affaire avait été introduit par un assujetti français et portait sur une TVA allemande acquittée dans le cadre de l'exécution d'un contrat conclu avec un fournisseur allemand. Ce recours avait été introduit, conformément à la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11, ci-après la «huitième directive»), dont l'article 3, sous a), dit expressément qu'il faut que les «originaux des factures» ou des documents d'importation soient annexés.

contre 'certaines formes de fraude ou d'évasion fiscale'» et, notamment, la réutilisation des factures «pour d'autres demandes de remboursement», elle n'en a pas moins jugé que l'article 3, sous a), de la huitième directive «ne saurait être interprété en ce sens qu'il exclut la possibilité pour un État membre d'admettre une telle demande de remboursement dans des cas exceptionnels où il n'existe aucun doute que la transaction qui est à l'origine de la demande de remboursement a eu lieu... et où il est établi que, compte tenu des circonstances, il n'y a pas de risque de demandes de remboursement ultérieures»²⁹. La Cour, faisant référence au principe de proportionnalité, a ensuite observé que «l'exclusion d'une telle possibilité [n'était] pas nécessaire, dans ce cas, pour prévenir la fraude ou l'évasion fiscale»³⁰.

34. La question de savoir quelle portée la Cour entendait attribuer à la bonne foi requise dans l'arrêt *Genius Holding* n'est pas claire, étant donné qu'il semble résulter de l'information figurant au dossier que l'émetteur de la facture a simplement commis une erreur en facturant à *Genius Holding* la TVA en cause. Compte tenu de la jurisprudence ultérieure, où la préoccupation prédominante est de prévenir directement l'évasion fiscale ou l'introduction injustifiée de demandes de déduction de la TVA, il est, à notre avis, vraisemblable que, en faisant référence à la bonne foi dans l'arrêt *Genius Holding*, la Cour n'a rien fait d'autre que de se référer à un principe qu'il y a lieu d'appliquer aux règles du droit

communautaire et, notamment, au système communautaire de la TVA dès lors qu'il est pertinent. Par conséquent, s'il est établi que la facture a été émise de bonne foi, il serait manifestement contraire au principe de neutralité de faire obstacle à ce qu'un assujetti se prévale d'un droit à la régularisation alors qu'il n'y pas eu de pertes de recettes fiscales ni de risque de pertes de telles recettes. Nous sommes d'avis que, dans ce cas, le droit communautaire exige des États membres qu'ils autorisent la régularisation de déclarations de TVA affectées par des factures erronées, conformément aux règles nationales. Selon nous, l'interprétation proposée est effectivement celle sur laquelle est fondée l'arrêt *Genius Holding*. Toutefois, nous partageons la thèse de la Commission, à savoir que ce même principe devrait également logiquement exiger que la régularisation soit possible, lorsque, en dépit du fait qu'il s'est produit une erreur initiale inexcusable ou qu'il y ait eu mauvaise foi, lors de la rédaction de la facture, des mesures adéquates et efficaces ont été prises par l'émetteur de la facture pour garantir qu'il n'y ait pas de pertes de recettes fiscales³¹.

35. L'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, selon lequel la taxe sur la valeur ajoutée est due par toute personne qui la mentionne sur une facture, ne fait pas obstacle à une telle interprétation. Comme le souligne la Commission, le droit communautaire n'empêche pas les États membres de prendre toutes mesures, de nature pénale ou administrative, — telles que des amendes ou des pénalités — qu'ils jugent

29 — Points 28 et 29.

30 — Point 30.

31 — Le fait qu'il semble jusqu'à présent que seules certaines lois nationales autorisent la régularisation, même lorsqu'il y a eu mauvaise foi, ne saurait affecter l'interprétation des obligations résultant de la sixième directive, qui doit être interprétée de manière autonome.

appropriées à empêcher l'utilisation ou la tentative d'utilisation de fausses factures ou de factures fictives. À notre avis, le droit communautaire n'empêche pas les États membres d'imposer à l'assujéti de prouver l'absence de tout risque de pertes de recettes fiscales. Tel serait a fortiori le cas si la bonne foi faisait défaut au départ.

36. Si la Cour acceptait l'interprétation que nous proposons, elle n'aurait pas besoin de s'interroger sur le contenu de la notion de « bonne foi » en ce qui concerne le droit communautaire de la TVA. Au regard des pratiques habituelles en droit national qui diffèrent largement en ce qui concerne la signification de cette notion, et en l'absence de toute disposition traitant explicitement de ce problème dans la sixième directive, c'est au législateur communautaire que devrait, à notre avis, être laissé le soin, s'il le juge utile, de développer une définition de la « bonne foi » en droit communautaire³². Toutefois, si la Cour ne devait pas être d'accord sur les solutions que nous proposons, nous sommes d'avis que ni

l'arrêt Genius Holding ni la jurisprudence ultérieure en matière de factures n'étaient l'idée que le droit communautaire impose aux États membres de ne pas permettre de régularisation, sauf dans les cas dans lesquels la bonne foi est démontrée. Dans la partie pertinente de son arrêt dans l'affaire Genius Holding, la Cour a jugé que « *il appartient aux États membres de prévoir, dans leurs ordres juridiques internes, la possibilité de correction de toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi* »³³. Une interprétation normale de ce passage n'indique pas que la Cour visait à imposer des conditions rigoureuses aux États membres. Nous ne pensons pas notamment que ce passage fournisse des arguments au soutien de la thèse selon laquelle les États membres *ne pourraient pas* autoriser, dans le cadre de leur propre système de TVA, la régularisation du montant de la taxe résultant de déclarations fondées sur des factures erronées ou fictives. En outre, aucun motif lié à la bonne gestion du système n'impose de telles obligations aux États membres.

32 — Il semble que seuls les droits autrichien, belge, allemand, portugais et du Royaume-Uni se soient interrogés sur la signification qu'il convient de donner à la notion de « bonne foi » aux fins de la TVA. Ainsi, en droit allemand, par exemple, il serait nécessaire selon la jurisprudence à laquelle il est fait allusion au point 11 et à la note 3 y afférente qu'une erreur soit excusable, ce qui ne serait pas le cas lorsque l'émetteur de la facture a commis une négligence grave ou fait preuve de naïveté. Cette opinion semble implicite dans le droit du Royaume-Uni, où le droit d'émettre au moins une note de crédit pour corriger une facture erronée émise antérieurement est fondé sur l'existence d'« une faute réelle ou si le montant facturé est trop élevé »; voir *British Machinery Co Ltd/Customs and Excise Commissioners*, VATTR 187, 1977. Toutefois, le système portugais de la TVA opère en présumant la bonne foi de l'émetteur de la facture alors que la preuve de la mauvaise foi semble nécessiter de la part de l'émetteur une intention de frauder l'État; voir article 19, paragraphe 3, de la CIVA (code en matière de taxe sur la valeur ajoutée). Il semblerait que cette dernière opinion soit également pertinente en Autriche où un auteur de doctrine sur la TVA autoriserait la régularisation dès lors que la mauvaise foi n'avait pas pour objectif l'évasion fiscale; voir Ruppe, *Umsatzsteuergesetz 1994 — Kommentar*, 1999, p. 918.

37. Nous sommes pleinement conscient du fait que l'avocat général Léger, dans ses conclusions dans l'affaire Langhorst, a interprété le principe sur lequel est fondé notamment l'arrêt Genius Holding comme exigeant que « l'émetteur d'une facture mentionnant une taxe indue [la paye], sauf s'il est en mesure de prouver que le montant inscrit ne procède pas d'une intention frauduleuse »³⁴. Cependant, à la différence

33 — Loc. cit, point 18 (c'est nous qui soulignons).

34 — Point 60.

de la présente affaire, l'affaire précitée ne soulevait pas le problème de la régularisation. Nous n'interprétons pas ce passage comme faisant référence à des fraudes sans rapport avec le système de TVA. Selon nous, le principe mentionné dans le passage cité ne devrait pas priver les États membres des possibilités dont ils disposent d'oc-troyer des régularisations dans l'application de leurs systèmes nationaux de TVA, même lorsque la bonne foi de l'assujetti fait défaut pourvu que les recettes de TVA ne soient pas menacées.

38. Si l'on interprète la sixième directive comme nous venons de le suggérer, il n'est pas nécessaire d'examiner la troisième question posée par le Bundesfinanzhof. Nous sommes d'avis par conséquent que la régularisation de factures fictives ou incorrectes ne doit pas être discrétionnaire, mais qu'elle devrait au contraire toujours être possible, pourvu que l'assujetti qui est responsable de l'émission des factures démontre qu'il n'y aura pas de pertes de recettes de TVA.

IV — Conclusion

39. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre aux questions posées comme suit:

« 1) Le droit communautaire n'impose pas à la juridiction nationale de permettre la régularisation d'une taxe indûment facturée dans le cadre d'une procédure au cours de laquelle est déterminé le montant de la TVA facturée à l'origine, due par un assujetti qui a émis de fausses factures ou des factures fictives, pourvu qu'il soit effectivement possible à cet assujetti de demander la régularisation de la somme ainsi facturée et que cette possibilité ne relève pas de l'exercice d'un pouvoir discrétionnaire, dès lors qu'il est satisfait aux conditions posées.

- 2) La seule condition imposée par le droit communautaire en ce qui concerne les demandes de régularisation de la TVA mentionnée par erreur ou de manière fictive sur des factures est que l'auteur des factures en question soit en mesure d'établir à la satisfaction des autorités en cause qu'il n'y aura aucune perte de recettes de TVA. Le droit communautaire fait obstacle à ce que le droit national subordonne de telles demandes à la condition supplémentaire de la bonne foi de l'émetteur de la facture, au moment où il émet celle-ci.»