

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^{ME} CHRISTINE STIX-HACKL
présentées le 16 octobre 2003 ¹

I — Introduction

1. La présente procédure concerne une question importante en pratique relative au régime de la taxe sur la valeur ajoutée. Il s'agit de savoir si l'on doit faire valoir la déduction de ladite taxe avec effet pour l'année au cours de laquelle le droit prend naissance ou uniquement pour l'année au cours de laquelle l'entrepreneur reçoit la facture.

II — Cadre juridique

A — *Droit communautaire*

2. Est applicable 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 ² (ci-après la «sixième directive»).

3. Le fait générateur et l'exigibilité de la taxe sont réglementés au titre VII de la sixième directive. L'article 10, paragraphe 2, premier alinéa, de ladite directive dispose:

«Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée. Les livraisons de biens, autres que celles visées à l'article 5 paragraphe 4 sous b), et les prestations de services qui donnent lieu à des décomptes ou des paiements successifs sont considérées comme effectuées au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou paiements se rapportent.»

4. L'article 17 de la sixième directive régit la naissance et l'étendue du droit à déduction. Aux termes de ses paragraphes 1 et 2, sous a):

«1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — JO L 145, p. 1, modifiée à plusieurs reprises.

2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

- a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée 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».

5. L'article 18 de la sixième directive régit les modalités d'exercice du droit à déduction; ses paragraphes 1 et 2 disposent:

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

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

[...]

2. La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période de déclaration, du montant de la taxe pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu du paragraphe 1, au cours de la même période.

Toutefois, les États membres peuvent obliger les assujettis qui effectuent des opérations occasionnelles visées à l'article 4, paragraphe 3, de n'exercer le droit à déduction qu'au moment de la livraison.»

6. L'article 22 de la sixième directive prévoit:

- «3. a) Tout assujetti doit délivrer une facture, ou un document en tenant lieu, pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti, et conserver un double de tous les documents émis.

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

montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, le cas échéant, et dans la mesure où cela apparaît nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées.

[...]

- c) Les États membres fixent les critères selon lesquels un document peut être considéré comme tenant lieu de facture.

4. Tout assujetti doit déposer une déclaration dans un délai à fixer par les États membres. Ce délai ne peut pas dépasser de deux mois l'échéance de chaque période fiscale. Cette période est fixée par les États membres à un, deux ou trois mois. Toutefois, les États membres peuvent fixer des périodes différentes qui ne peuvent cependant pas excéder un an.

5. Tout assujetti doit payer le montant net de la taxe sur la valeur ajoutée lors du dépôt de la déclaration périodique. Toutefois, les États membres peuvent fixer une autre échéance pour le paiement de ce montant ou percevoir des acomptes provisionnels.

6. Les États membres ont la faculté de demander à l'assujetti de déposer une déclaration reprenant toutes les données visées au paragraphe 4 et concernant l'ensemble des opérations effectuées l'année précédente. Cette déclaration doit comporter également tous les éléments nécessaires aux régularisations éventuelles.»

B — Droit national

Dans la déclaration doivent figurer toutes les données nécessaires pour constater le

7. Parmi les dispositions juridiques nationales, c'est l'Umsatzsteuergesetz 1999 (loi

de 1999 sur la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'«UStG») qui est applicable. L'article 15, paragraphe 1, point 1, de l'UStG dispose sous le titre «Vorsteuerabzug» (déductions):

«L'entrepreneur peut déduire les montants suivants de la taxe versée en amont:

1. les taxes indiquées séparément dans les factures au sens de l'article 14 pour les livraisons ou autres prestations effectuées par d'autres entreprises pour son entreprise. Si le montant de la taxe indiquée séparément se rapporte à un paiement qui précède ces opérations, il est d'emblée déductible dès présentation et acquittement de la facture».

8. L'article 16, paragraphe 1, deuxième et troisième phrases, de l'UStG, dispose:

«L'exercice d'imposition est l'année civile. La taxe est calculée sur le total des opérations selon l'article 1^{er}, paragraphe 1, points 1 à 3 et 5 pour autant que la taxe ait pris naissance pendant l'exercice d'imposition et soit devenue exigible.»

9. Aux termes de l'article 16, paragraphe 2, première phrase, de l'UStG:

«Les taxes déductibles au titre de l'article 15, relevant de la période d'imposition, seront déduites de l'impôt calculé selon le paragraphe 1.»

10. Aux termes du point 192, paragraphe 2, quatrième phrase, des Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 (directives de 2000 sur la taxe sur le chiffre d'affaires):

«[...] si la réception de la prestation et celle de la facture ne coïncident pas dans le temps, la taxe versée en amont peut être déduite pour l'exercice d'imposition au cours duquel les deux conditions sont pour la première fois réunies [...]»

11. Selon la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Allemagne), le droit à déduction de la taxe naît durant l'exercice d'imposition au cours duquel les conditions du droit au sens de l'article 15, paragraphe 1, point 1, de l'UStG sont toutes réunies. Parmi ces conditions figure une facture comportant une indication séparée de la taxe sur le chiffre d'affaires. Il s'ensuit que Terra Baubedarf-Handel GmbH (ci-après «Terra») ne pourrait pas invoquer (rétroactivement) la déduction litigieuse de la taxe pour l'année 1999 en cause au cours de laquelle les factures ne lui avaient pas encore été présentées.

III — Les faits, la procédure au principal et la question préjudicielle

parce que ce n'est qu'en 2000 que Terra a reçu les factures.

12. Terra sollicite la modification de son avis d'imposition de la taxe sur le chiffre d'affaires pour 1999 (année litigieuse) de façon qu'un surcroît de taxe payée en amont de 3 248,10 DEM soit reconnu comme étant déductible. C'est en 1999 que Terra a bénéficié des prestations s'y rapportant. Les factures y afférentes ont été établies en décembre 1999 mais ne sont parvenues à Terra qu'en janvier 2000.

13. Le Finanzamt Osterholz-Scharmbeck (ci-après le «Finanzamt») n'a pas admis la déduction de la taxe afférente à ces factures pour l'année litigieuse. Il s'est appuyé à cet effet sur le libellé de l'article 15, paragraphe 1, point 1, de l'UStG. Pour pouvoir déduire la taxe payée en amont, l'assujetti doit avoir obtenu la livraison ou une autre prestation et avoir reçu la facture y afférente. Lorsque la réception de la prestation et celle de la facture sont intervenues lors d'exercices d'imposition différents, la taxe versée en amont peut, selon le Finanzamt, être déduite pour l'exercice d'imposition au cours duquel les deux conditions sont réunies pour la première fois, conformément au point 192, paragraphe 2, quatrième phrase, des Umsatzsteuer-Richtlinien 2000, c'est-à-dire pour l'année d'imposition 2000

14. La réclamation et le recours n'ont pas abouti. Le Finanzgericht (Allemagne) a suivi la thèse du Finanzamt. Dans la «Revision» que le Finanzgericht a autorisée en raison de la portée de principe de l'affaire, Terra soutient en substance que c'est à tort que le jugement entrepris restreint dans le temps son droit à déduction des taxes versées en amont qui lui ont été facturées. Ce faisant, il méconnaît la sixième directive. Terra demande dès lors que la décision antérieure et l'avis d'imposition de la taxe sur le chiffre d'affaires pour l'année 1999 soient annulés et que soit autorisée la déduction de taxes supplémentaires versées en amont, d'un montant de 3 248,10 DEM.

15. Le Bundesfinanzhof doute que ce régime juridique interne soit conforme au droit communautaire et à la législation des autres États membres en matière de déduction de la taxe payée en amont.

16. D'une part, la Cour a dit pour droit que l'assujetti avait, selon la sixième directive, le «droit de déduire immédiatement» la taxe versée en amont. D'autre part, l'article 17 de la sixième directive concerne la seule existence du droit à déduction tandis que l'article 18 de cette même directive régit les conditions de son exercice.

17. Si le Bundesfinanzhof ne doute pas qu'en l'espèce le droit à déduction de la demanderesse a pris naissance en 1999 conformément à l'article 17 de la sixième directive et qu'il ne pouvait, conformément à l'article 18 de celle-ci, être exercé qu'en 2000 après réception de la facture, il se demande toutefois si ce droit à déduction peut ou doit être invoqué avec effet dès l'exercice d'imposition pour 1999. L'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive pourrait être interprété en ce sens que cette disposition ne régit que les conditions d'exercice du droit à déduction, mais qu'elle est muette quant à l'exercice d'imposition pour lequel la déduction doit ou peut être invoquée.

18. Pour ce motif, le Bundesfinanzhof a, par ordonnance du 21 mars 2002, sursis à statuer et saisi la Cour à titre préjudiciel de la question suivante:

«L'assujetti ne peut-il exercer son droit à déduction que pour l'année civile dans laquelle il reçoit la facture conformément à l'article 18, paragraphe 1, sous a), de la directive 77/388/CEE ou le droit à déduction peut-il toujours s'exercer pour l'année civile (aussi rétroactivement) au cours de laquelle le droit à déduction naît conformément à l'article 17, paragraphe 1, de la directive 77/388/CEE?»

IV — Sur la question préjudicielle

A — Arguments principaux des parties

19. Toutes les parties partent de la distinction entre la naissance et l'exercice du droit à déduction. De plus, il est constant que la détention de la facture ou d'un document en tenant lieu est requise pour l'exercice de ce droit.

20. Selon *Terra*, le droit d'exercer la déduction produit ses effets durant l'exercice d'imposition au cours duquel le droit à déduction a pris naissance. Il ressort du principe de neutralité fiscale que l'on doit bénéficier de la déduction pour la même période, à savoir celle de la naissance dudit droit. S'il en était autrement, cela entraînerait une charge pour l'assujetti du fait du crédit en faveur du fisc. De même, on évite, selon *Terra*, de compromettre arbitrairement la neutralité fiscale.

21. Techniquement, la déduction immédiate ne peut être assurée qu'au moyen de la rétroactivité. Il serait disproportionné, selon *Terra*, de refuser cette rétroactivité. Du reste, une autorisation en ce sens des États membres fait défaut. Enfin, la rétroactivité protège l'assujetti des atteintes qui ne lui sont pas imputables comme les modifications de la situation juridique intervenues entre-temps ou la circonstance que l'auteur de la facture peut en fixer la date d'établissement.

22. Selon Terra, les autres versions linguistiques ne sont guère plus claires et n'excluent pas la rétroactivité. Dans certains États membres, à savoir au Danemark et en Suède, la rétroactivité est même accordée.

23. Le problème du refus de la rétroactivité se pose également pour le remboursement d'autres taxes. Dans la mesure où ce refus ressort du droit national procédural, il convient de s'interroger sur l'éventuelle contrariété de ce dernier au droit communautaire.

24. Selon Terra, les difficultés qui surviennent en pratique ne plaident pas non plus contre la rétroactivité. Il n'est pas non plus nécessaire de prévoir expressément la rétroactivité. Cela vaut plutôt pour son exclusion.

25. Terra en conclut donc que l'exercice du droit de déduire la taxe versée en amont vaut toujours pour la période au cours de laquelle le droit a pris naissance.

26. Les autres parties estiment par contre que la période pour laquelle la déduction doit être invoquée coïncide avec la période de déclaration et non avec la période au cours de laquelle le droit à déduction prend naissance.

27. Le *gouvernement allemand* ainsi que la *Commission des Communautés européennes* motivent cette allégation par le libellé de l'article 18, paragraphe 2, de la sixième directive. En raison de l'ambiguïté de la version allemande, ils recourent à d'autres versions linguistiques.

28. Le *gouvernement allemand* motive en outre par des considérations logiques la coïncidence des deux périodes. Ainsi, une déduction rétroactive de la taxe payée en amont est en contradiction, selon lui, avec le principe de neutralité fiscale, ce à quoi le *gouvernement français* renvoie également. En effet, en cas de rétroactivité, la déduction de la taxe doit être refusée dans certains cas.

29. La Commission s'oppose de nouveau à la thèse de Terra selon laquelle les principes de neutralité et de proportionnalité exigent l'admission de la rétroactivité. Même une modification juridique intervenue entre la naissance et l'exercice du droit à déduction de la taxe payée en amont ne constitue pas un problème parce que, une fois que le droit à déduction a pris naissance, il ne peut être retiré.

30. De plus, les *gouvernements allemand et français* ainsi que la Commission renvoient aux incidences négatives, liées à la rétroactivité, sur la possibilité de contrôler le système de taxe sur la valeur ajoutée. Le *gouvernement allemand* se prononce également contre la possibilité de choix pour le déclarant.

31. Selon la Commission, la rétroactivité doit être expressément prévue.

34. Le droit à déduction prend naissance selon l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive au moment où la taxe déductible devient exigible. Conformément à l'article 10, paragraphe 2, de la sixième directive, tel est le cas dès que la livraison des biens ou la prestation des services est effectuée à l'assujetti ayant droit à déduction⁵.

B — *Appréciation*

32. Il convient en premier lieu de renvoyer à la distinction nette, également opérée dans la jurisprudence de la Cour³, entre l'existence du droit à déduction de la taxe payée en amont, prévue à l'article 17 de la sixième directive, et l'exercice de ce droit dont les conditions sont énoncées à l'article 18 de cette directive.

33. Ainsi que le Bundesfinanzhof l'expose à juste titre, cette distinction n'a été introduite que par la sixième directive. Or, l'origine de l'article 15, paragraphe 1, de l'UStG remonte encore à une directive précédente: la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée⁴, et ledit article n'a pas non plus été adapté aux articles 17 et 18 de la sixième directive.

35. Tandis que le droit à déduction de la taxe payée en amont prend donc naissance à la fourniture de la prestation, il ne peut être exercé selon l'article 18, paragraphe 1, de la sixième directive que lorsque l'assujetti possède une facture ou un document en tenant lieu⁶.

36. Pour établir la période déterminante dans la présente procédure préjudicielle, à savoir la période pour laquelle la déduction de la taxe payée en amont peut ou doit être invoquée, il convient de partir du libellé de l'article 18 de la sixième directive.

37. À cet égard, plusieurs parties ont relevé à juste titre l'ambiguïté de la version allemande de l'article 18, paragraphe 2, de la sixième directive. Selon une interprétation, le renvoi au paragraphe 1 de cet article

3 — Arrêt du 8 novembre 2001, Commission/Pays-Bas (C-338/98, Rec. p. I-8265, point 71).

4 — JO 1967, 71, p. 1303.

5 — Arrêt du 8 juin 2000, Breitsohl (C-400/98, Rec. p. I-4321, point 36).

6 — Arrêts du 14 juillet 1988, Jeunehomme et EGI (123/87 et 330/87, Rec. p. 4517, point 14), et du 5 décembre 1996, Reisdorf (C-85/95, Rec. p. I-6257, point 22).

pourrait se comprendre en ce sens que, si l'assujetti doit attendre la facture pour exercer le droit à déduction, il peut faire rétroactivement valoir la déduction. Selon une autre interprétation, la déduction doit être effectuée pour la période de déclaration, c'est-à-dire pour la période au cours de laquelle l'assujetti entre en possession de la facture.

danoise, française, italienne et néerlandaise. Ces versions linguistiques suggèrent que les deux conditions doivent être réunies pour l'exercice du droit à déduction: la naissance du droit et la possession de la facture. Il existe donc une concordance ou coïncidence chronologique entre la période de déclaration et celle pour laquelle la déduction est invoquée.

38. Les mesures de transposition adoptées par les États membres ne peuvent revêtir de portée juridique pour l'interprétation d'une directive. En effet, cela aboutirait au contraire de ce que commande le principe d'interprétation conforme à la directive.

39. Étant donné l'ambiguïté de l'article 18, paragraphe 2, de la sixième directive tel que rédigé dans la langue de la procédure au principal et, partant, de la présente procédure préjudicielle, il convient de recourir aux autres versions linguistiques. Dans pareils cas de figure, la Cour se base sur les versions linguistiques des dispositions à interpréter faisant foi lors de l'adoption de la sixième directive⁷.

40. S'agissant de l'article 18 de la sixième directive, ce sont — à l'exception de la version allemande — les versions anglaise,

41. Toutefois, la jurisprudence de la Cour⁸, selon laquelle le droit à déduction de la taxe versée en amont peut s'exercer *immédiatement*, pourrait plaider pour la rétroactivité et contre le fait qu'un assujetti ne peut exercer le droit à déduction qu'avec effet pour la période au cours de laquelle il entre en possession de la facture, c'est-à-dire pour la période de déclaration.

42. Les arrêts formant cette jurisprudence indiquent précisément que cette immédiateté se rapporte non seulement à la naissance du droit mais également à son exercice. Dans ces arrêts, la Cour a en effet expressément cité les articles 17 et suiv., c'est-à-dire non seulement la disposition relative à la naissance du droit à déduction, mais également celle relative à son exercice.

7 — Arrêt Reisdorf, précité à la note 6, point 22.

8 — Arrêts du 11 juillet 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795, point 27); du 6 juillet 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883, point 18); du 21 mars 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 47), et Breitsohl, précité à la note 5, point 34.

43. La rétroactivité peut ainsi être considérée comme un aspect — non négligeable — du principe de l'exercice immédiat. En effet, il est davantage satisfait au critère de l'immédiateté lorsque les effets de la déduction se rapportent à la période de naissance et non à une période ultérieure, à savoir celle de déclaration.

44. De plus, il y a lieu d'examiner la question de la rétroactivité à la lumière du principe de neutralité fiscale qui, selon la jurisprudence de la Cour⁹, revêt également de l'importance dans le cadre de la déduction de la taxe payée en amont. Le principe de neutralité sous sa forme d'application ici déterminante, c'est-à-dire eu égard aux opérations en amont, serait violé si la déduction était exclue ou réduite. Il existe donc une obligation d'exonération. Même une déduction sans rétroactivité, c'est-à-dire avec effet pour la période de déclaration, satisfait en principe à cette exigence. Toutefois le principe de neutralité s'entend comme exigeant non pas n'importe quelle exonération, mais une exonération complète. En conséquence, le principe de neutralité serait violé si l'assujetti n'était pas exempté de toute charge causée par une taxe sur la valeur ajoutée non due.

45. Si l'assujetti ne bénéficie pas de la rétroactivité, il s'ensuit qu'il fait crédit. Or, il ne serait pas exonéré de *cette* charge en cas d'exclusion de la rétroactivité. Le principe de neutralité, qui exige précisément l'exonération *complète* de l'assujetti, serait violé dans la mesure où l'assujetti n'est pas exonéré.

46. En ce qui concerne le refus, évoqué par le gouvernement allemand, de la déduction de la taxe dans certains cas de rétroactivité, il convient de faire remarquer, ainsi que Terra l'énonce à juste titre, que ceci est une conséquence des règles de procédure nationales et ne ressort pas du droit communautaire. Or, si le droit procédural national a pour effet de refuser la déduction de la taxe dans les cas où cela n'est ni expressément prévu par le droit communautaire ni ne relève de l'autonomie procédurale des États membres, pareilles dispositions procédurales devraient être adaptées en conséquence.

47. Quant à la question de savoir si la rétroactivité ou son exclusion devrait être expressément prévue dans la sixième directive, il convient d'observer que l'on entend savoir par là si les États membres auraient besoin d'une habilitation pour établir la rétroactivité. Cette question ne se pose toutefois que dans l'hypothèse où la rétroactivité ne ressort pas déjà de l'interprétation de dispositions de droit communautaire expressément édictées.

9 — Voir, à cet égard, arrêts du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655, point 23); du 29 février 1996, INZO (C-110/94, Rec. p. I-857, point 16); Gabalfria e.a., précité à la note 8, point 45, et Breitsohl, précité à la note 5, point 37.

48. La jurisprudence de la Cour citée dans ce contexte et relative aux limites imposées aux États membres quant à la définition de certaines conditions d'exercice du droit à déduction n'est, en tout état de cause, pas transposable à la présente affaire.

49. L'arrêt *Gabalfrisa e.a.* portait en effet sur une réglementation nationale selon laquelle l'exercice du droit à déduction était subordonné à une demande et au respect d'un délai déterminé et que, si l'assujetti ne respectait pas ces conditions, il perdait le droit ou ne pouvait l'exercer qu'au début effectif de la réalisation habituelle des opérations taxées¹⁰. Il s'agissait donc, dans cette procédure, de conditions qu'un État membre avait édictées en plus des conditions définies dans la sixième directive.

50. Il est question en revanche dans la présente procédure de l'application de conditions que la sixième directive définit elle-même. Un État membre n'a pas besoin d'habilitation supplémentaire pour les conditions prévues dans une directive. Au contraire, il est même obligé de transposer toutes les conditions en droit interne et de les appliquer.

51. Si l'on autorisait la revendication du droit à déduction avec effet pour la période durant laquelle la prestation a été fournie, cela reviendrait à une rétroactivité, comme cela a également été soutenu. Elle trouverait son expression dans le rectificatif de l'avis d'imposition adopté pour cette période.

52. Les difficultés pratiques évoquées et/ou appréhendées dans ce contexte sont des difficultés qui se posent également dans d'autres cas de rectification. Or, les rectificatifs constituent un instrument tout à fait usuel en droit fiscal. Les contraintes qu'ils entraînent pour l'administration fiscale comme pour les assujettis concernés ne sont pas propres à la déduction de la taxe payée en amont.

53. Au total, ni l'argument relatif à d'éventuelles difficultés pratiques ni celui selon lequel une rétroactivité devrait être expressément prévue n'emportent la conviction.

54. Compte tenu du libellé ambigu, sur le point litigieux, de l'article 18 de la sixième directive, il y a lieu de recourir au principe de neutralité fiscale et à l'obligation y afférente d'exonération complète. Il s'ensuit que le droit à déduction de la taxe payée en amont doit s'exercer avec effet pour la période durant laquelle le droit à déduction a pris naissance puisque c'est la seule façon de garantir l'exonération complète.

10 — Arrêt précité à la note 8, points 53 et suiv.

V — Conclusion

55. D'après tout ce qui précède, nous proposons à la Cour de répondre comme suit à la question préjudicielle:

«L'article 18 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, doit être interprété en ce sens que le droit à déduction de la taxe payée en amont doit s'exercer avec effet pour l'année civile au cours de laquelle le droit à déduction prend naissance conformément à l'article 17, paragraphe 1, de ladite sixième directive.»