



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^{ME} JULIANE KOKOTT
présentées le 17 novembre 2011¹

Affaire C-414/10

Véleclair SA
contre
Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État

[demande de décision préjudicielle
formée par le Conseil d'État (France)]

«Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Sixième directive — Taxe sur la valeur ajoutée à l'importation — Droit à déduction — Réglementation nationale subordonnant le droit à déduction au paiement effectif de ladite taxe par le redevable»

I – Introduction

1. Le présent renvoi préjudiciel concerne l'interprétation de la sixième directive 77/388/CEE². Pour l'essentiel, il s'agit de déterminer si un État membre peut, en cas d'importation de biens, subordonner le droit à déduction accordé à l'assujetti par la sixième directive³ au paiement préalable de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») à l'importation par ledit assujetti.

2. Cette question se pose dans le cadre d'un litige dans lequel une entreprise, à savoir Véleclair SA (ci-après «Véleclair»), souhaite obtenir le remboursement de la TVA à l'importation au titre de sa déductibilité, alors qu'elle ne l'a pas acquittée⁴ ni ne l'acquittera jamais, bien qu'elle en soit redevable. En effet, le patrimoine de l'entreprise a fait l'objet d'une procédure de redressement judiciaire, la créance fiscale de l'État étant forclosée en raison de sa production tardive.

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — Directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

3 — Article 17, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive.

4 — Véleclair a contesté ce point au cours de la procédure devant la Cour. Il ressort cependant de la décision de renvoi qu'il s'agit d'un fait constaté par le juge du fond, si bien qu'il doit servir de point de départ à l'analyse.

II – Le cadre juridique

A – Le droit de l'Union

3. L'article 10 de la sixième directive est libellé comme suit:

«1. Sont considérés comme:

- a) fait générateur de la taxe: le fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la taxe;
- b) exigibilité de la taxe: le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté.

[...]

3. Le fait générateur a lieu et la taxe devient exigible au moment où l'importation du bien est effectuée.
[...]

Toutefois, lorsque les biens importés sont soumis à des droits de douane, à des prélèvements agricoles ou à des taxes d'effet équivalent établies dans le cadre d'une politique commune, le fait générateur a lieu et la taxe devient exigible au moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité de ces droits communautaires.

[...]»

4. L'article 17 de la sixième directive porte sur la naissance et l'étendue du droit à déduction. Cet article est libellé comme suit, dans sa version résultant de l'article 28 septies, point 1, de la sixième directive⁵:

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

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;
- b) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens importés à l'intérieur du pays;

[...]

d) la taxe sur la valeur ajoutée due conformément à l'article 28 *bis* paragraphe 1 point a).

[...]».

5 — Introduit par l'article 1^{er}, point 22, de la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

5. L'article 18 de la sixième directive dispose, sous l'intitulé «Modalités d'exercice du droit à déduction»:

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

- a) pour la déduction visée à l'article 17 paragraphe 2 point a), détenir une facture établie conformément à l'article 22 paragraphe 3;
- b) pour la déduction visée à l'article 17 paragraphe 2 point b), détenir un document constatant l'importation qui le désigne comme destinataire ou importateur et qui mentionne ou permet de calculer le montant de la taxe due;

[...]

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.

[...]

3. Les États membres fixent les conditions et modalités suivant lesquelles un assujetti peut être autorisé à procéder à une déduction à laquelle il n'a pas procédé conformément aux paragraphes 1 et 2.

[...]»

6. L'article 20, paragraphe 1, de la sixième directive énonce, sous l'intitulé «Régularisation des déductions»:

«La déduction initialement opérée est régularisée suivant les modalités fixées par les États membres, notamment:

- a) lorsque la déduction est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer;
- b) lorsque des modifications des éléments pris en considération pour la détermination du montant des déductions sont intervenues postérieurement à la déclaration, notamment en cas d'achats annulés ou en cas de rabais obtenus; toutefois, 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 5 paragraphe 6. En cas d'opérations totalement ou partiellement impayées et en cas de vol, les États membres peuvent toutefois exiger la régularisation».

7. L'article 21 de la sixième directive dispose, sous l'intitulé «Redevables de la taxe envers le Trésor»:

«La taxe sur la valeur ajoutée est due:

[...]

2. à l'importation: par la ou les personnes désignées ou reconnues par l'État membre d'importation.»

8. L'article 23, second alinéa, de la sixième directive énonce sous l'intitulé «Obligations à l'importation»:

«Les États membres peuvent notamment prévoir que, pour les importations de biens, effectuées par les assujettis ou les redevables ou par certaines catégories d'entre eux, la taxe sur la valeur ajoutée due en raison de l'importation ne soit pas payée au moment de l'importation, à condition qu'elle soit mentionnée comme telle dans une déclaration établie conformément à l'article 22 paragraphe 4.»

9. La disposition transitoire de l'article 28, paragraphe 3, de la sixième directive est libellée comme suit:

«Au cours de la période transitoire visée au paragraphe 4, les États membres peuvent:

[...]

d) continuer à appliquer des dispositions dérogeant au principe de la déduction immédiate prévue à l'article 18 paragraphe 2 premier alinéa;[...]

B – *Le droit français*

10. L'article 271, paragraphe II, point 1, du code général des impôts (ci-après le «CGI»), dans sa version applicable au 31 décembre 1997, dispose:

«Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables, et à la condition que ces opérations ouvrent droit à déduction, la taxe dont les redevables peuvent opérer la déduction est, selon les cas:

[...]

b) celle qui est perçue à l'importation.

[...]»

III – Les faits et la question préjudicielle

11. La demande de décision préjudicielle a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Véléclair au ministère français du Budget.

12. Entre 1992 et 1995, Véléclair a importé dans la Communauté européenne des bicyclettes en provenance de pays tiers en vue de les revendre. Considérant que Véléclair n'avait pas correctement déclaré la provenance des bicyclettes, l'administration des douanes a assujetti a posteriori Véléclair à des droits de douane et à des droits antidumping de quatre millions d'euros, eux-mêmes assortis de la TVA à l'importation pour un montant de 735 437 euros.

13. Ce montant n'avait toujours pas été acquitté au moment où une procédure de redressement judiciaire a été ouverte à l'encontre de Véléclair. Par ordonnance du 12 février 1999, le juge commissaire a constaté la forclusion de cette créance, au motif qu'elle n'avait pas été déclarée à titre définitif dans les douze mois suivant la publication du redressement judiciaire.

14. Dans la procédure au principal, Véléclair réclame le remboursement de la TVA. Elle considère en effet que la TVA à l'importation, établie a posteriori, lui permet de déduire le montant correspondant en tant que taxe en amont.

15. L'administration fiscale, en revanche, estime que la déductibilité de la TVA à l'importation suppose le paiement préalable de la taxe par le redevable.

16. C'est dans ce contexte que le Conseil d'État (France), saisi de l'affaire dans le cadre d'un pourvoi, a déféré à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Le paragraphe 2, sous b), de l'article 17 de la sixième directive permet-il à un État membre de subordonner le droit à déduction de la [TVA] à l'importation, compte tenu notamment des risques de fraude, au paiement effectif de cette taxe par le redevable, lorsque le redevable de la [TVA] à l'importation et le titulaire du droit à déduction correspondant sont, comme en France, la même personne?»

17. Véléclair, les gouvernements français, allemand, néerlandais et portugais et la Commission européenne ont pris part à la procédure devant la Cour, les gouvernements allemand, néerlandais et portugais ayant uniquement présenté des observations écrites.

IV – Appréciation juridique

18. Il convient d'indiquer, à titre liminaire, que le litige au principal doit être examiné sous l'angle de la sixième directive, étant donné que les faits se sont déroulés avant le 31 décembre 2006, date à laquelle la sixième directive a été abrogée et remplacée par la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

19. L'article 17 de la sixième directive régit le droit à déduction. Comme la Cour l'a déclaré à plusieurs reprises, le droit à déduction fait partie intégrante du système commun de TVA⁶. Il vise à soulager entièrement les entreprises du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de leurs activités économiques⁷ et ne peut donc en principe être limité⁸. En particulier, il s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont⁹. Toute limitation du droit à déduction de la TVA a une incidence sur le niveau de la charge fiscale et doit s'appliquer de manière similaire dans tous les États membres. En conséquence, des dérogations ne sont permises que dans les cas expressément prévus par ladite directive¹⁰. Il convient de tenir compte de cette jurisprudence dans le cadre de la réponse à la question préjudicielle.

20. Une règle nationale, telle que celle en cause au principal, limite considérablement la possibilité de déduire la TVA, dans la mesure où elle subordonne le droit à déduction au paiement préalable de la taxe.

21. Les gouvernements français, allemand, néerlandais et portugais considèrent que la sixième directive autorise l'adoption d'une telle règle. À l'appui de leur point de vue, ils invoquent, outre le principe de neutralité de la TVA, le risque de fraude qui pourrait en résulter dans le cas contraire. Les gouvernements allemand, néerlandais et portugais mentionnent également le lien entre le droit à déduction et l'article 23, paragraphe 2, de la sixième directive. Ils soutiennent que l'article 17,

6 — Arrêts du 6 juillet 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883, point 18); du 22 décembre 2008, Magoora (C-414/07, Rec. p. I-10921, point 28), et du 28 juillet 2011, Commission/Hongrie (C-274/10, Rec. p. I-7289, point 43).

7 — Arrêts du 15 janvier 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1, point 15); du 1^{er} avril 2004, Bockemühl (C-90/02, Rec. p. I-3303, point 39), et du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rec. p. I-10567, point 27).

8 — Arrêts Magoora (précité à la note 6, point 28); du 15 juillet 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Rec. p. I-7467, point 37), et Commission/Hongrie (précité à la note 6, point 43).

9 — Arrêts BP Soupergaz (précité à la note 6, point 18); du 30 septembre 2010, Uszodaépítő (C-392/09, Rec. p. I-8791, point 34), et Commission/Hongrie (précité à la note 6, point 43).

10 — Arrêts BP Soupergaz (précité à la note 6, point 18) et Magoora (précité à la note 6, point 28). Voir, également, arrêt Commission/Hongrie (précité à la note 6, point 52).

paragraphe 2, sous b), de la sixième directive permet aux États membres de subordonner le droit à déduction au paiement préalable de la taxe dans tous les cas où un État membre n'a pas fait usage de l'option prévue à l'article 23, paragraphe 2, de la sixième directive et où la TVA à l'importation doit donc être acquittée au moment de l'importation.

22. Nous ne partageons pas cet avis. Nous montrerons ultérieurement que, compte tenu notamment du principe de neutralité de la TVA, l'interprétation grammaticale, contextuelle et téléologique de la sixième directive ne permet pas de conclure qu'une règle telle que celle du CGI est conforme à la sixième directive. Il n'existe en outre aucun risque de fraude qui commanderait une interprétation différente, si bien qu'il convient, en principe, de répondre par la négative à la question préjudicielle. Cette conclusion ne préjuge cependant en rien de la légalité à titre transitoire d'une telle règle en tant que règle ancienne ayant continué à s'appliquer.

23. Après analyse de la question préjudicielle, nous examinerons, en réponse à un argument des gouvernements allemand et néerlandais, si le droit à déduction cesse au moment de l'extinction ou de l'inexigibilité de la créance fiscale de l'État.

A – *Interprétation grammaticale*

24. Il ressort du libellé même de la sixième directive qu'une règle telle que celle du CGI n'est pas conforme à cette directive. Conformément à l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive, le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. En cas d'importation de biens, la taxe déductible correspond, aux termes de l'article 17, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive, à «la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens importés à l'intérieur du pays».

25. En vertu de l'article 10, paragraphe 3, de la sixième directive, cette «taxe sur la valeur ajoutée» (la TVA à l'importation) devient exigible par l'État au moment de l'importation ou, lorsque les biens importés sont soumis à des droits de douane comme en l'espèce, au moment où le fait générateur et l'exigibilité de ces droits interviennent. Parallèlement à l'exigibilité de la taxe, le droit à déduction prend naissance au profit de l'assujetti conformément à l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive. Que ce soit aux paragraphes 1 ou 2, l'article 17 de cette directive ne prévoit pas que l'assujetti doit avoir préalablement acquitté la TVA à l'importation pour que le droit à déduction prenne naissance. Au contraire, l'article 17, paragraphe 2, sous b), de ladite directive dispose expressément qu'il suffit que la TVA à l'importation soit due.

26. L'expression «due ou acquittée» ne permet pas non plus de conclure, comme le gouvernement portugais le soutient notamment, que les États membres disposeraient d'une option à cet égard. L'article 17, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive indique en effet avec précision les conditions de naissance et l'étendue du droit à déduction et ne laisse aux États membres aucune marge d'appréciation quant à leur mise en œuvre¹¹. Cela est également confirmé par le fait que la sixième directive indique toujours expressément les cas dans lesquels les États membres disposent d'une marge de manœuvre, comme à l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, ou à l'article 11, B, paragraphe 6, de la sixième directive.

11 — Arrêts BP Soupergaz (précité à la note 6, point 35); du 10 mars 2005, Commission/Royaume-Uni (C-33/03, Rec. p. I-1865, point 16), et du 23 avril 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Rec. p. I-3459, point 32).

27. La jurisprudence de la Cour, au sujet de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, lequel parle également de «taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée», est claire à cet égard¹². Récemment, la Cour a jugé que, dans le cadre de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, la naissance et l'exercice du droit à déduction sont, en principe, indépendants du fait que la contrepartie due, TVA incluse, pour une opération a déjà été acquittée ou non¹³. De même, la question de savoir si la TVA due sur les opérations de ventes antérieures portant sur les biens concernés a ou non été versée au Trésor public est dépourvue d'incidence¹⁴.

28. Il est vrai que, contrairement à la présente affaire, l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive vise le cas dans lequel la personne qui acquitte la TVA n'est pas la même que celle qui fait valoir le droit à déduction, ce que les gouvernements qui sont intervenus n'ont pas manqué de relever. Au final, le résultat peut cependant être le même dans les deux cas, d'un point de vue tant factuel qu'économique.

29. D'un côté, comme le gouvernement allemand l'a indiqué dans ses observations, il est possible, y compris en cas d'importation de biens, que le redevable de la TVA à l'importation et le titulaire du droit à déduction soient, par le biais de l'article 21, point 2, de la sixième directive, deux personnes différentes. Dans un tel cas, il convient cependant également de s'assurer que le droit à déduction de l'un ne soit pas limité par le défaut de paiement éventuel de l'autre. Cette situation correspond à celle prévue à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive.

30. Même lorsque le redevable de la TVA à l'importation et le titulaire du droit à déduction sont une seule et même personne, la situation reste comparable, d'un point de vue économique, à celle de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive. Dans le cadre des transactions intérieures régies par cette disposition, la TVA est due au Trésor public par le fournisseur¹⁵ indépendamment du fait que ce dernier ait déjà reçu le prix de vente, TVA incluse, de la part de son client¹⁶. Le client, lui-même assujetti, peut cependant directement déduire de la taxe dont il est redevable envers l'État le montant de la TVA qu'il doit au fournisseur, mais qu'il n'a pas encore acquitté¹⁷. La sixième directive s'accommode de l'avantage de trésorerie qui est ainsi conféré au titulaire du droit à déduction¹⁸.

31. Le défaut de paiement de la TVA par le fournisseur n'entraîne pas non plus de conséquences pour l'assujetti¹⁹. L'assujetti peut malgré tout déduire la taxe en amont. Dans un tel cas, il peut donc arriver — tout comme en l'espèce dans le cadre d'une importation — que l'État doive rembourser le montant d'une taxe qu'il n'a pas encore perçue. Il est par conséquent inhérent à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive que l'assujetti bénéficie d'avantages de trésorerie au détriment du Trésor public ou du fournisseur²⁰.

12 — Dans certaines versions linguistiques, comme les versions française, anglaise ou italienne, les points a) et b) sont d'ailleurs libellés de manière identique, à savoir «la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée», «value added tax due or paid», «l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta».

13 — Arrêt Commission/Hongrie (précité à la note 6, point 48).

14 — Arrêts du 12 janvier 2006, *Optigen e.a.* (C-354/03, C-355/03 et C-484/03, Rec. p. I-483, point 54), ainsi que du 6 juillet 2006, *Kittel et Recolta Recycling* (C-439/04 et C-440/04, Rec. p. I-6161, point 49).

15 — Il s'agit de l'entrepreneur qui fournit à l'assujetti une prestation pour laquelle ce dernier acquitte la TVA en même temps que le prix de vente.

16 — Arrêt Commission/Hongrie (précité à la note 6, point 46). Il est vrai que, en cas de non-paiement définitif de la part de l'assujetti, la dette fiscale du fournisseur devra être régularisée (article 11, C, paragraphe 1, de la sixième directive). Cette régularisation constitue cependant une règle facultative à laquelle les États membres peuvent déroger.

17 — Ce problème est bien connu, notamment des petites et moyennes entreprises. La Commission a déjà abordé ce sujet dans le document de travail accompagnant le livre vert intitulé «Green Paper on the future of VAT — Towards a simpler, more robust and efficient VAT system» [SEC(2010) 1455 final, p. 43 et 44]. Ce document envisage, parmi les différentes solutions possibles, de n'autoriser la déduction qu'après le paiement effectif de la taxe en amont. La règle de la sixième directive ne prévoit cependant pas une telle possibilité.

18 — En cas de non-paiement définitif, la sixième directive ne prévoit même pas que le droit à déduction soit régularisé [article 20, paragraphe 1, sous b), première phrase, de ladite directive]. Toutefois, une telle régularisation peut avoir lieu si les États membres l'exigent [article 20, paragraphe 1, sous b), deuxième phrase, de la même directive].

19 — Voir jurisprudence citée au point 14 des présentes conclusions.

20 — Voir, également, Terra, B., et Kajus, J., *Introduction to European VAT*, 2011, vol. 1, chap. 17.2, p. 1000.

32. Étant donné la similitude des situations sur le plan économique, le fait que, dans le cas des transactions intérieures visées à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, le redevable et le titulaire du droit à déduction sont deux personnes différentes ne s'oppose pas à ce que l'interprétation jurisprudentielle claire de l'expression «due ou acquittée» figurant au point a) soit transposée au cas régi par le point b) où figure la même expression. Dans le cadre du point b), le droit à déduction doit également être reconnu dès l'instant où la TVA à l'importation est due.

B – *Interprétation contextuelle*

33. L'économie de la sixième directive n'autorise aucune autre interprétation. À cet égard, nous ne partageons notamment pas le point de vue des gouvernements allemand, néerlandais et portugais, selon lequel l'expression «est due» se rapporterait uniquement aux cas dans lesquels un État membre a fait usage de l'option prévue à l'article 23, paragraphe 2, de la sixième directive.

34. Aux termes de l'article 23, paragraphe 2, de la sixième directive, les États membres peuvent prévoir que la TVA à l'importation ne soit pas payée au moment de l'importation, mais soit uniquement mentionnée dans le cadre de la déclaration normale de TVA. La TVA à l'importation et la déduction correspondante peuvent ainsi être directement compensées. Dans leurs observations, les gouvernements ont soutenu que ce n'est que dans un tel cas qu'il apparaîtrait justifié de ne pas exiger le paiement préalable de la TVA à l'importation pour que le droit à déduction puisse être exercé.

35. Même si l'on peut comprendre l'intérêt sous-tendant une telle argumentation, rien, dans la sixième directive, n'indique que l'expression «est due» figurant à l'article 17, paragraphe 2, sous b), de cette directive couvre uniquement les cas prévus à l'article 23, paragraphe 2, de ladite directive.

36. Une telle conclusion n'est pas non plus corroborée par le fait que la disposition antérieure à l'article 17, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive, à savoir l'article 11, paragraphe 1, sous b), de la deuxième directive 67/228/CEE²¹, ne mentionnait, dans le cadre du droit à déduction, que la TVA à l'importation acquittée et par le fait que cette dernière directive ne contenait pas de dispositions équivalant à l'article 23, paragraphe 2, de la sixième directive.

37. Cela est notamment confirmé par l'article 18 de la sixième directive qui définit les modalités d'exercice du droit à déduction. En effet, cet article n'exige pas que l'assujetti apporte la preuve du paiement. Au contraire, l'article 18, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive dispose uniquement que l'assujetti doit détenir un document constatant l'importation qui le désigne comme destinataire ou importateur et qui mentionne ou *permet de calculer* le montant de la taxe *due*. Ni la naissance ni l'exercice du droit à déduction ne peuvent donc dépendre du paiement effectif de la TVA.

C – *Interprétation téléologique*

1. Le principe de neutralité

38. L'objectif du droit à déduction confirme la conclusion précédente. La déduction vise à garantir la neutralité économique de la TVA pour les entreprises²². Le gouvernement français estime que cette neutralité est menacée lorsqu'un assujetti peut déduire, en tant que taxe en amont, la TVA à l'importation qu'il n'a pas encore effectivement acquittée, une telle déduction lui permettant en effet de s'enrichir sans cause.

21 — Directive 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 ajoutée (JO 71, p. 1303).

22 — Arrêts du 22 février 2001, *Abbey National* (C-408/98, Rec. p. I-1361, point 24); du 26 mai 2005, *Kretztechnik* (C-465/03, Rec. p. I-4357, point 34), et du 22 décembre 2010, *RBS Deutschland Holdings* (C-277/09, Rec. p. I-13805, point 38).

39. Normalement, lorsque la TVA à l'importation est due mais n'a pas encore été acquittée, sa déduction n'entraîne pas nécessairement un enrichissement ou, à tout le moins, un enrichissement durable. Comme nous l'avons déjà indiqué, le droit à déduction de l'assujetti entraîne, tout au plus, un désavantage de trésorerie provisoire pour l'État, un tel désavantage pouvant également apparaître dans le cas des transactions intérieures. Dans les deux cas, le désavantage ainsi subi par l'État se voit quasiment compensé par le fait que la TVA est, en principe, exigible au titre des reventes dès la livraison. Le vendeur doit en effet déclarer le montant correspondant indépendamment de la perception réelle du prix de vente, TVA incluse.

40. En l'espèce, l'État n'est pas parvenu à faire valoir sa créance fiscale en raison de la production tardive de cette dernière dans le cadre d'une procédure de redressement judiciaire. Il convient de souligner qu'un cas aussi particulier ne saurait déterminer à lui seul la réponse à la question générale de savoir si le droit à déduction peut être subordonné au paiement préalable de la TVA à l'importation.

41. Pour les entreprises qui importent des biens, la neutralité de la TVA serait précisément menacée si une règle telle que celle du CGI était autorisée sans restriction. Chaque fois que l'État membre concerné n'aurait pas fait usage de l'option offerte par l'article 23, paragraphe 2, de la sixième directive, l'assujetti devrait systématiquement payer la TVA d'avance. Il devrait donc acquitter la TVA à l'importation auprès des autorités douanières avant de pouvoir la déduire dans la déclaration de TVA pour la période d'imposition concernée, une telle déclaration pouvant avoir lieu bien longtemps après le paiement de la TVA.

42. Non seulement l'assujetti subirait, de ce fait, un désavantage de trésorerie, mais il serait également lésé par rapport aux autres assujettis qui acquièrent des biens similaires sur le marché national ou le marché intérieur. En cas d'acquisition intracommunautaire, l'application de l'article 17, paragraphe 2, sous d), de la sixième directive aboutit en effet toujours à une compensation entre la TVA due au titre de l'acquisition et la taxe en amont déductible. Les entreprises ne peuvent ainsi pas subir de désavantage de trésorerie. Dans le cas des transactions intérieures, l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive permet de déduire la taxe en amont dans une déclaration de TVA, alors même qu'aucune des factures correspondantes n'a été payée et que les achats réalisés n'ont ainsi pas encore été grevés de TVA.

43. Le principe de neutralité s'oppose par conséquent à une règle qui n'autorise la déduction qu'après le paiement de la TVA à l'importation.

2. Le risque de fraude

44. La lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive. Les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes de l'Union. Si l'administration fiscale constate que le droit à déduction a été exercé de manière frauduleuse, elle est habilitée à demander, avec effet rétroactif, le remboursement des sommes déduites et il appartient au juge national de refuser le bénéfice du droit à déduction s'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que ce droit est invoqué frauduleusement²³.

45. En ce qui concerne la perception de la TVA à l'importation, on ne voit pas en quoi le risque de fraude serait généralement accru à tel point qu'il serait nécessaire de subordonner *systématiquement* le droit à déduction au paiement préalable de la TVA à l'importation. Comme la Commission et Véléclair l'expliquent à juste titre, l'introduction physique effective de marchandises dans l'Union européenne est, pour les États membres, un fait attesté et facilement vérifiable qui constitue la base

23 — Arrêts du 21 février 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Rec. p. I-1609, points 68 à 71), ainsi que Kittel et Recolta Recycling (précité à la note 14, points 54 et 55 et jurisprudence citée).

même de l'imposition. Le certificat d'importation que l'assujetti doit produire, conformément à l'article 18, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, pour pouvoir déduire la taxe en amont et qui le désigne comme redevable de la TVA tout en permettant au moins de déterminer le montant de la taxe due réduit les possibilités de fraude.

46. Le risque de fraude avancé par les États membres ne permet donc pas non plus de justifier que le droit à déduction expressément prévu à l'article 17, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive tant pour la TVA à l'importation acquittée que pour la taxe qui n'est que due soit limité, de manière générale, au cas où la TVA a été effectivement payée.

D – *Conclusion intermédiaire*

47. Pour les raisons qui précèdent, l'article 17, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il ne permet pas à un État membre de subordonner le droit à déduction de la TVA à l'importation au paiement effectif de cette taxe par le redevable, et ce y compris dans le cas où le redevable et le titulaire du droit à déduction sont une seule et même personne.

E – *Dispositions transitoires*

48. Les gouvernements allemand et portugais ont en outre fait valoir qu'une réglementation nationale qui, en ce qui concerne la TVA à l'importation, subordonne le droit à déduction au paiement préalable de la taxe devait à tout le moins être considérée comme transitoirement légale en vertu de l'article 28, paragraphe 3, sous d), de la sixième directive, en tant que règle ancienne ayant continué à s'appliquer.

49. Aux termes de l'article 28, paragraphe 3, sous d), de la sixième directive, les États membres peuvent, au cours de la période transitoire visée au paragraphe 4 dudit article, continuer à appliquer des dispositions dérogeant au principe de la déduction immédiate prévue à l'article 18, paragraphe 2, premier alinéa, de cette directive. Comme l'intitulé de l'article 18 de ladite directive le montre, la question de savoir à quel moment le droit à déduction peut être exercé relève des «modalités d'exercice du droit à déduction». La période transitoire a perduré pendant toute la durée d'application de la sixième directive. L'article 372 de la directive 2006/112 dispose lui aussi que les États membres qui, au 1^{er} janvier 1978, appliquaient des dispositions dérogeant au principe de la déduction immédiate prévue à l'article 179, premier alinéa, de ladite directive peuvent continuer à les appliquer.

50. L'article 271 du CGI subordonne le droit à déduction au paiement préalable de la taxe. Si cette disposition doit être entendue dans le sens où le droit à déduction ne peut pas prendre naissance avant le paiement de la taxe, il convient d'en apprécier exclusivement la légalité au regard de l'article 17 de la sixième directive, lequel régit la naissance et l'étendue du droit à déduction. Comme nous l'avons vu, une telle réglementation n'est pas conforme à la sixième directive. La règle de l'article 271 du CGI pourrait cependant aussi être entendue dans le sens où elle détermine uniquement le moment à partir duquel le droit à déduction peut être exercé, si bien qu'elle relèverait alors des dispositions combinées de l'article 18, paragraphe 2, premier alinéa, et de l'article 28, paragraphe 3, sous d), de la sixième directive. Il est vrai qu'une telle interprétation produirait, pour l'assujetti, le même effet que celui produit dans le cas où le droit à déduction ne prendrait naissance qu'à partir du paiement de la TVA à l'importation. Toutefois, la sixième directive autorise expressément l'exercice différé du droit à déduction, en application d'une règle nationale ancienne qui peut être maintenue à titre transitoire. Il appartient à la juridiction nationale de vérifier si l'article 271, paragraphe II, point 1, du CGI peut être considéré comme réglementant les modalités d'exercice du droit à déduction en application de l'article 18 de la sixième directive et s'il s'agit d'une règle ancienne qui s'appliquait déjà au 1^{er} janvier 1978.

F – *Extinction ou inexigibilité de la créance fiscale*

51. Pour finir, les gouvernements allemand et néerlandais ont également soutenu que, même si la TVA à l'importation pouvait suffire à donner naissance au droit à déduction lorsqu'elle était seulement due, ce droit cessait en tout état de cause en cas d'extinction ou d'inexigibilité de la créance fiscale de l'État.

52. Le gouvernement néerlandais indique à cet égard que la décision de renvoi ne permet pas de déterminer si la forclusion de la créance fiscale, suite à sa production tardive, a pour effet d'éteindre cette créance ou de la rendre uniquement inexigible. Au cours de l'audience, le gouvernement français a déclaré que, à son avis, qui semble également être celui de la juridiction de renvoi, la créance fiscale, dans un cas tel que celui en cause au principal, ne s'éteignait pas, mais se muait en obligation naturelle. La créance continuerait donc à exister, mais ne serait plus exigible devant les tribunaux. Si le redevable décidait finalement de l'acquitter, le paiement ne s'effectuerait pas sans cause.

53. Il est vrai que le problème soulevé par les gouvernements allemand et néerlandais dépasse le cadre de la question préjudicielle. Il apparaît cependant nécessaire d'examiner ce point afin de fournir une réponse utile à la juridiction de renvoi.

54. L'article 17, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive dispose que «l'assujetti est autorisé à déduire [...] la taxe sur la valeur ajoutée *due* ou acquittée pour les biens importés»²⁴. Il ressort du libellé même de cette disposition qu'il ne suffit pas, aux fins de la déduction, que la TVA à l'importation ait été due à un moment donné (sans avoir été acquittée). Il faut au contraire qu'elle soit encore effectivement due. La question de savoir si la TVA à l'importation est encore due doit être appréciée à la date à laquelle l'existence effective du droit à déduction invoqué par le redevable fait l'objet d'une décision définitive. Si la créance fiscale de l'État est éteinte à cette date sans avoir été réglée, il ne peut plus y avoir de droit à déduction. Une telle interprétation est également commandée par l'esprit et la finalité du droit à déduction, celui-ci visant à soulager l'assujetti de toute charge économique résultant de la TVA²⁵. Si la charge fiscale disparaît, un dégrèvement n'est plus nécessaire par le jeu du droit à déduction.

55. Il convient par ailleurs de se demander si la TVA à l'importation doit être considérée comme n'étant plus «due» au sens de l'article 17, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive lorsque la créance fiscale de l'État existe toujours sans pour autant être exigible (comme cela est, semble-t-il, le cas en l'espèce). La réponse à cette question ne peut pas être laissée à l'appréciation du droit national. Afin de garantir l'application uniforme du système commun de TVA, il convient au contraire d'interpréter de manière autonome le terme «due» figurant à l'article 17, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive²⁶.

56. De par sa signification, le terme «due» peut tout à fait être interprété dans le sens où la créance fiscale de l'État doit être juridiquement exigible. Une telle interprétation semble tout particulièrement s'imposer au vu de l'esprit et de la finalité du droit à déduction. Tout comme dans le cas où la créance fiscale de l'État s'est éteinte, il n'est pas nécessaire, en cas d'inexigibilité de la créance, de décharger l'assujetti d'une taxe qu'il n'a effectivement plus à supporter.

57. La nécessité d'une application uniforme du système commun de TVA plaide également en faveur d'une telle interprétation. En effet, si, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, la notion de «taxe due» dépendait des conséquences juridiques que le droit national attache à la production tardive d'une créance fiscale lors d'une procédure de redressement judiciaire, l'application uniforme du système commun de TVA ne serait plus garantie pour des faits similaires.

24 — Nous soulignons.

25 — Voir arrêts cités aux notes en bas de page 7 et 22 des présentes conclusions.

26 — Arrêts du 3 décembre 2009, *Yaesu Europe* (C-433/08, Rec. p. I-11487, point 18), et du 10 mars 2011, *Skandinaviska Enskilda Banken* (C-540/09, Rec. p. I-1509, point 19).

58. Il convient donc d'interpréter le terme «due» figurant à l'article 17, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive en ce sens qu'il suppose que l'assujetti ait l'obligation civile de payer le montant de la TVA qu'il souhaite déduire en tant que taxe en amont. En l'absence d'une telle obligation, l'assujetti ne saurait prétendre déduire une TVA à l'importation qu'il n'a pas encore acquittée.

V – Conclusion

59. En conséquence, nous proposons à la Cour de répondre comme suit à la question préjudicielle posée par le Conseil d'État:

«L'article 17, paragraphe 2, sous b), 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, ne permet pas à un État membre de subordonner le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation au paiement effectif de cette taxe par le redevable, et ce même dans le cas où le redevable de la taxe et le titulaire du droit à déduction sont la même personne. Dans les conditions prévues à l'article 28, paragraphe 3, sous d), de la directive 77/388, un État membre peut cependant maintenir une telle règle à titre transitoire.

La taxe sur la valeur ajoutée n'est due, au sens de l'article 17, paragraphe 2, sous b), de la directive 77/388, que dans le cas où l'assujetti a l'obligation civile de payer le montant de la taxe sur la valeur ajoutée qu'il souhaite déduire au titre de la taxe en amont. En l'absence d'une telle obligation, il ne saurait prétendre déduire une taxe sur la valeur ajoutée à l'importation qu'il n'a pas encore acquittée».