



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. EVGENI TANCHEV
présentées le 9 septembre 2021¹

Affaire C-9/20

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136
contre
Finanzamt Hamburg-Oberalster

[demande de décision préjudicielle formée par le Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg, Allemagne)]

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 66, sous b) – Article 167 – Naissance du droit à déduction de la TVA en amont – Location et sous-location de biens immeubles à destination industrielle ou commerciale »

1. La présente demande de décision préjudicielle concerne le moment auquel un assujetti peut valablement déduire la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en amont au titre de services de location fournis par un autre assujetti qui utilise la comptabilité de caisse aux fins de la TVA.
2. Plus précisément, l'assujetti qui a bénéficié des services en cause a demandé les déductions de TVA en amont correspondant au moment où il a effectué des paiements en faveur du prestataire qui utilise également la comptabilité de caisse aux fins de la TVA, conformément, semble-t-il, à l'article 167 de la directive 2006/112/CE², lu en combinaison avec l'article 66, sous b), de cette directive. Ces paiements ont été en partie effectués bien après les périodes de location auxquelles ils se rapportaient. L'administration fiscale allemande a ensuite fait valoir que les déductions auraient dû être opérées au moment de la prestation des services, c'est-à-dire lorsque le bien destiné à la location a été mis à la disposition de l'assujetti en tant que destinataire des services de location.
3. La juridiction de renvoi a posé deux questions préjudicielles à cet égard. Comme l'a demandé la Cour, je me limiterai dans les présentes conclusions à l'examen de la première des questions posées, qui porte sur l'interprétation de l'article 167 de la directive TVA.

¹ Langue originale : l'anglais.

² Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (ci-après la « directive TVA »).

I. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

La directive TVA

4. L'article 63 de la directive TVA est libellé comme suit :

« Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée. »

5. L'article 66 de la directive TVA dispose :

« Par dérogation aux articles 63, 64 et 65, les États membres peuvent prévoir que la taxe devient exigible pour certaines opérations ou certaines catégories d'assujettis à un des moments suivants :

[...]

b) au plus tard lors de l'encaissement du prix ;

[...] »

6. L'article 167 de la directive TVA énonce :

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

7. Aux termes de l'article 167 bis de la directive TVA :

« Les États membres peuvent prévoir, dans le cadre d'un régime facultatif, que le droit à déduction des assujettis dont la TVA devient exigible uniquement conformément à l'article 66, point b), est reporté jusqu'à ce que la taxe sur les biens ou services qui lui sont fournis ait été payée au fournisseur de biens ou prestataire de services.

[...] »

8. L'article 226 de la directive TVA dispose :

« Sans préjudice des dispositions particulières prévues par la présente directive, seules les mentions suivantes doivent figurer obligatoirement, aux fins de la TVA, sur les factures émises en application des dispositions des articles 220 et 221 :

[...]

7 bis) lorsque la TVA devient exigible à l'encaissement du prix conformément à l'article 66, point b), et que le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible, la mention "Comptabilité de caisse" ;

[...] »

B. Le droit allemand

Aux fins des présentes conclusions, je me réfère au point 11 de la décision de renvoi pour l'exposé du droit allemand applicable.

II. Les faits, le litige au principal et les questions préjudicielles

9. Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (partie requérante au principal ; ci-après « GK ») est une société allemande de droit civil qui a réalisé lors des exercices litigieux des opérations de mise en location d'un terrain à destination commerciale au profit de divers locataires. GK louait elle-même ce terrain auprès de son bailleur. Tant GK que le bailleur avaient renoncé à l'exonération de TVA pour ces opérations de location et opté pour la TVA. Tous deux avaient été autorisés par l'administration fiscale allemande, conformément à l'article 20 de l'Umsatzsteuergesetz (loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG »), à calculer la taxe non pas en fonction des contreparties financières convenues, mais en fonction des contreparties financières encaissées. Du fait du contrat de bail, GK disposait d'une facture permanente en bonne et due forme pour le loyer qu'elle versait à son bailleur.

10. À partir de l'exercice 2004, GK s'est vu accorder des sursis pour le paiement d'une partie des loyers. Cela signifie que, lors des derniers exercices litigieux 2013 à 2016, GK a procédé à des paiements au titre de la mise à disposition du terrain au cours de la période comprise entre l'année 2009 et l'année 2012. En outre, au cours de l'année 2016, GK a bénéficié, pour le restant dû, d'une remise de dette à hauteur de 22 462,62 euros de la part du bailleur. Ce montant de loyer n'a donc jamais été payé.

11. Les paiements susmentionnés incluaient tous un taux de TVA de 19 %. GK a toujours fait valoir son droit à déduction de la taxe payée en amont – indépendamment de la période de location à laquelle correspondaient les paiements – au cours de l'exercice de déclaration provisoire ou de l'année civile au cours desquels le paiement était intervenu.

12. Lors d'un contrôle, le Finanzamt Hamburg-Oberalster (administration fiscale de Hamburg-Oberalster, Allemagne, ci-après le « Finanzamt ») a considéré que les exercices au titre desquels GK pouvait valablement déduire la TVA en amont sur les loyers versés à son bailleur étaient les périodes de location auxquelles les paiements se rapportaient et non les exercices (ultérieurs) de paiement effectif. Le Finanzamt a estimé que, quand bien même GK aurait utilisé la comptabilité de caisse aux fins de la TVA (« Ist-Versteuerung »), le droit à déduction de GK prenait toujours naissance au moment de la prestation, en l'occurrence la mise à disposition de GK du bien immeuble en vertu du contrat de location. En conséquence, le Finanzamt a refusé le droit à déduction de la TVA en amont qui, selon lui, avait été invoqué pour les exercices erronés. Au moment de l'émission des avis d'imposition, la liquidation de la taxe était en partie prescrite pour les exercices fiscaux antérieurs auxquels se rapportaient, selon le Finanzamt, les déductions de la TVA en amont, et GK s'est donc vu refuser ces déductions.

13. Le 3 juillet 2017, GK a introduit des réclamations contre les avis d'imposition, y compris provisoires, émis le 15 juin 2017 pour les exercices 2013 à 2016. Ces réclamations ont été rejetées le 8 novembre 2017. GK a formé un recours le 28 novembre 2017 devant la juridiction de renvoi. À l'appui de son recours, GK fait valoir que les avis d'imposition litigieux violent la directive TVA. Selon GK, la thèse du Finanzamt selon laquelle le droit à déduction de la TVA payée en amont prend toujours naissance dès la réalisation de l'opération est erronée. Lorsque le prestataire de

services calcule la taxe dont il est redevable d'après les contreparties financières encaissées, le droit à déduction de la TVA payée en amont du destinataire des services ne prend naissance en effet qu'au moment où ce destinataire s'est acquitté de la compensation financière. C'est donc à juste titre que GK a constamment fait valoir son droit à déduction lors de l'année du paiement.

14. Dans sa décision, la juridiction de renvoi relève que, en vertu de la réglementation nationale, telle qu'interprétée par elle, le droit à déduction du destinataire de services prend naissance au moment de la réalisation de l'opération, indépendamment de la question de savoir si le prestataire utilise la méthode de la comptabilité de caisse ou d'exercice aux fins de la TVA³. Cela implique que la thèse défendue par le Finanzamt sur ce point serait correcte au regard du droit national. Toutefois, la juridiction de renvoi s'interroge sur la compatibilité de la réglementation nationale avec certaines dispositions de la directive TVA.

15. Dans ces conditions, la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

- « 1) L'article 167 de la directive [TVA] s'oppose-t-il à une réglementation nationale en vertu de laquelle le droit à déduction de la taxe payée en amont prend naissance dès la réalisation de l'opération également dans le cas où, en vertu du droit national, la taxe ne devient exigible à l'encontre du fournisseur ou du prestataire de services qu'à l'encaissement de la contrepartie financière et que celle-ci n'a pas encore été acquittée ?
- 2) En cas de réponse négative à la première question : l'article 167 de la directive [TVA] s'oppose-t-il à une réglementation nationale en vertu de laquelle le droit à déduction de la taxe payée en amont ne peut pas être invoqué pour l'exercice d'imposition au cours duquel la contrepartie financière a été acquittée, lorsque la taxe ne devient exigible à l'encontre du fournisseur ou du prestataire de services qu'à l'encaissement de la contrepartie financière, que la prestation a déjà été fournie au cours d'un exercice d'imposition antérieur et qu'en vertu du droit national, il n'est plus possible, pour des raisons de prescription, d'invoquer le droit à déduction pour cet exercice d'imposition antérieur ? »

16. Des observations écrites ont été soumises par GK, les gouvernements allemand et suédois, ainsi que par la Commission européenne. Aucune audience n'a été demandée ni n'a eu lieu.

17. Comme indiqué au point 3 des présentes conclusions, je me limiterai ici à l'examen de la première de ces deux questions.

III. Analyse

A. Remarques liminaires

18. Il est constant que GK remplissait les conditions matérielles pour bénéficier du droit à déduction de la TVA en amont en cause. Il est également constant que GK disposait d'une facture permanente valable sous la forme du contrat de location conclu avec son bailleur et qu'elle remplissait ainsi la condition formelle ouvrant droit aux déductions en cause. Le litige entre les parties dans l'affaire au principal porte sur le moment auquel GK peut valablement exercer son droit à déduction.

³ Décision de renvoi, points 14 et 18.

19. Or, en pratique, la position du Finanzamt priverait effectivement GK de la possibilité de bénéficier partiellement du droit à déduction, en raison de la prescription concernant certains exercices au titre desquels les déductions en question auraient dû être opérées, comme le souligne le Finanzamt.

20. Les difficultés d'interprétation rencontrées par la juridiction de renvoi et les arguments avancés par les gouvernements allemand et suédois soulèvent deux questions distinctes.

21. Premièrement, la juridiction de renvoi cherche à savoir si l'article 167 de la directive TVA constitue en soi une règle impérative que les États membres sont tenus de suivre lors de la mise en œuvre de cette directive ou s'il exprime simplement une « idée directrice » (la décision de renvoi utilise le terme « Leitidee ») à laquelle les États membres peuvent déroger dans le cadre de la mise en œuvre de la directive TVA. À l'appui éventuel de cette affirmation, la juridiction de renvoi se réfère à une déclaration reprise dans un compte rendu du Conseil concernant la disposition qui a précédé l'article 167 de la directive TVA, à savoir l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive TVA, au moment de l'adoption de cette directive.

22. Deuxièmement, les gouvernements allemand et suédois font tous deux valoir, en substance, que la référence, figurant à l'article 167 de la directive TVA, au « moment où la taxe déductible devient exigible » doit être comprise comme étant une référence au moment où la taxe déductible serait devenue exigible en vertu de l'article 63 de cette directive si aucune dérogation n'était appliquée, méconnaissant ainsi notamment l'effet de toute dérogation nationale au titre de l'article 66, sous b), de ladite directive.

23. Je répondrai tout d'abord aux doutes exprimés par la juridiction de renvoi concernant la nature contraignante de l'article 167 de la directive TVA. Compte tenu des faits au principal et des arguments avancés, notamment par les gouvernements allemand et suédois, il me semble utile d'examiner ensuite, brièvement, le traitement en matière de TVA qui résulterait d'une application directe des termes clairs et sans ambiguïté de l'article 167 de la directive TVA à un assujetti qui bénéficie de services fournis par un autre assujetti qui acquitte la TVA selon la méthode de la comptabilité de caisse aux fins de la TVA en vertu d'une dérogation nationale au titre de l'article 66, sous b), de cette directive, telle que l'« Ist-Besteuerung » allemande en cause au principal, avant d'aborder certains des arguments avancés par les gouvernements allemand et suédois et d'expliquer les raisons pour lesquelles je considère que ces arguments sont peu convaincants.

B. La nature contraignante de l'article 167 de la directive TVA

24. Dans sa décision, la juridiction de renvoi estime que les règles allemandes en matière de TVA sont en contradiction avec une application rigoureuse de l'article 167 de la directive TVA, dans sa formulation actuelle⁴.

25. La juridiction de renvoi relève toutefois que la législation allemande en matière de TVA pourrait être compatible avec le droit de l'Union si l'article 167 de la directive TVA n'énonçait pas une règle impérative, mais seulement une « idée directrice » et demande expressément si une déclaration reprise dans le compte rendu du Conseil concernant l'article 17, paragraphe 1, de la

⁴ Décision de renvoi, point 20, avant-dernière phrase.

sixième directive⁵ peut être invoquée à l'appui d'une telle interprétation de l'article 167 de la directive TVA⁶. Le Conseil et la Commission précisent dans cette déclaration que les États membres peuvent déroger à la règle générale énoncée à l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive TVA lorsque le fournisseur ou le prestataire est assujéti à l'impôt sur la base de ses recettes⁷.

26. La juridiction de renvoi fait, à cet égard, référence à l'arrêt rendu par la Cour le 19 juin 2008 dans l'affaire *Commission/Luxembourg*⁸ dans lequel la Cour a admis qu'une déclaration du Conseil et de la Commission, inscrite au procès-verbal du Conseil lors de l'adoption de la directive 96/71/CE⁹, pouvait être invoquée pour l'interprétation d'une disposition de cette directive, tout en estimant néanmoins que, en vertu d'une jurisprudence de la Cour, de telles déclarations ne sauraient généralement être retenues lorsque le contenu de la déclaration ne trouve aucune expression dans le texte de la disposition en cause¹⁰. Ni le gouvernement allemand ni le gouvernement suédois n'ont cherché à se prévaloir, dans leurs observations, de l'argument selon lequel l'article 167 de la directive TVA ne ferait qu'exprimer une « idée directrice », ni n'ont prétendu que la déclaration mentionnée au point 25 des présentes conclusions signifierait que l'article 167 de cette directive ne lie pas les États membres.

27. Je dois ajouter que, outre la déclaration inscrite dans le compte rendu du Conseil concernant la sixième directive TVA, évoquée explicitement par la juridiction de renvoi, une autre déclaration du Conseil et de la Commission relative à l'article 167 bis de la directive TVA a été reprise dans le compte rendu du Conseil en relation avec l'adoption de cette disposition dans la directive 2010/45/UE¹¹. Cette déclaration est libellée comme suit : « Le Conseil et la Commission déclarent que les États membres peuvent déroger au principe énoncé à l'article 167 de la directive [TVA], lorsque le fournisseur des biens ou le prestataire des services est assujéti à l'impôt sur la base de ses recettes »¹².

28. À mon avis, aucune des deux déclarations mentionnées aux points 25 et 27 des présentes conclusions ne peut servir à justifier l'idée selon laquelle l'article 167 de la directive TVA doit être considéré comme étant une simple « idée directrice » ou à accorder aux États membres un droit de déroger aux termes clairs de cette disposition.

⁵ 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 (JO 1977, L 145, p. 1) (ci-après la « sixième directive TVA »).

⁶ L'article 167 de la directive TVA est en substance identique à la disposition qui l'a précédé, à savoir l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive TVA.

⁷ La version en langue allemande de la déclaration est reproduite dans *Frye in Rau/Dürrwächter*, UStG, § 20 Anm. 47.1, note en bas de page 1 (169^e mise à jour – octobre 2016).

⁸ C-319/06, ci-après l'« arrêt rendu dans l'affaire *Commission/Luxembourg* », EU:C:2008:350.

⁹ Directive du Parlement européen et du Conseil du 16 décembre 1996 concernant le détachement de travailleurs effectué dans le cadre d'une prestation de services (JO 1997, L 18, p. 1).

¹⁰ La juridiction de renvoi vise en particulier les arrêts du 23 février 1988, *Commission/Italie* (429/85, EU:C:1988:83, point 9) ; du 26 février 1991, *Antonissen* (C-292/89, EU:C:1991:80, point 18) ; du 29 mai 1997, *VAG Sverige* (C-329/95, EU:C:1997:256, point 23), et du 3 décembre 1998, *Generics (UK) e.a.* (C-368/96, EU:C:1998:583, point 26).

¹¹ Directive du Conseil du 13 juillet 2010 modifiant la directive [TVA] en ce qui concerne les règles de facturation (JO 2010, L 189, p. 1) (ci-après la « directive relative à la facturation »).

¹² Reproduit dans *Terra, B. J. M. et Kajus, J., A Guide to the European VAT Directives : Commentary on the Value Added Tax of the European Community*, IBFD Publications, Amsterdam, 1991, p. 1595. Voir compte rendu de la 3027^e session du Conseil de l'Union européenne (Affaires économiques et financières), tenue à Bruxelles le 13 juillet 2010.

29. La Cour s'est prononcée à plusieurs reprises sur la valeur interprétative des déclarations inscrites dans des procès-verbaux du Conseil au moment de l'adoption du droit dérivé. La Cour a jugé dans l'arrêt rendu le 23 février 1988 dans l'affaire *Commission/Italie*¹³ qu'« une interprétation tirée d'une telle déclaration du Conseil ne saurait donner lieu à une interprétation différente de celle qui résulte du libellé même [de la disposition pertinente de droit dérivé] ».

30. Par la suite, la Cour a jugé, dans l'arrêt rendu le 26 février 1991 dans l'affaire *Antonissen*¹⁴, qu'« [une déclaration inscrite au procès-verbal du Conseil au moment de l'adoption du droit dérivé pertinent] ne saurait être retenue pour l'interprétation d'une disposition du droit dérivé lorsque [...] le contenu de la déclaration ne trouve aucune expression dans le texte de la disposition en cause » et que cette déclaration « n'[avait], dès lors, pas de portée juridique ».

31. Le critère retenu dans l'arrêt rendu dans l'affaire *Antonissen* relatif à l'utilisation des déclarations inscrites dans les procès-verbaux du Conseil aux fins de l'interprétation du droit dérivé a depuis lors été confirmé dans de nombreux arrêts, rendus tant avant qu'après le prononcé de l'arrêt rendu dans l'affaire *Commission/Luxembourg*, qui portent sur l'interprétation du droit dérivé sur des sujets aussi divers que, entre autres, le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales de différents États membres¹⁵, la responsabilité du fait des produits défectueux¹⁶, l'assurance obligatoire de la responsabilité civile des véhicules à moteur¹⁷ et des règles communes pour les régimes de soutien direct en faveur des agriculteurs dans le cadre de la politique agricole commune¹⁸, et également concernant l'interprétation de diverses directives TVA¹⁹. Le critère retenu dans l'arrêt rendu dans l'affaire *Antonissen* est donc solidement établi dans la jurisprudence constante de la Cour.

32. Il est évident, à mon avis, qu'aucune des deux déclarations contenues dans le compte rendu du Conseil concernant respectivement l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive TVA et l'article 167 bis de la directive TVA, ne répond au critère retenu dans l'arrêt rendu dans l'affaire *Antonissen*. Ni l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive TVA ni l'article 167 de la directive TVA ne contiennent la moindre référence à ces déclarations.

33. Toutefois, dans l'arrêt rendu dans l'affaire *Commission/Luxembourg*, la Cour a admis qu'une déclaration du Conseil et de la Commission, inscrite au procès-verbal du Conseil au moment de l'adoption de la directive 96/71, pouvait être invoquée pour l'interprétation d'une expression figurant dans une disposition de cette directive. Cette déclaration, intitulée « Déclaration n° 10 relative à l'article 3, paragraphe 10, de la directive 96/71 », apportait des précisions sur la manière d'interpréter l'expression « dispositions d'ordre public » figurant dans cette disposition.

34. L'article 3, paragraphe 10, de la directive 96/71 ne contient aucune référence à la déclaration, ce qui semble mettre l'arrêt rendu dans l'affaire *Commission/Luxembourg* en contradiction avec l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire *Antonissen*. Toutefois, contrairement à ce dernier arrêt, la déclaration en cause dans l'arrêt rendu dans l'affaire *Commission/Luxembourg* a fourni une

¹³ Affaire 429/85 (EU:C:1988:83, point 9). Voir également arrêt du 16 octobre 2003, *Flughafen Hannover-Langenhagen* (C-363/01, EU:C:2003:548, point 51).

¹⁴ C-292/89, ci-après l'« arrêt rendu dans l'affaire *Antonissen* », EU:C:1991:80, points 17 et 18.

¹⁵ Arrêt du 8 juin 2000, *Epson Europe* (C-375/98, EU:C:2000:302, point 26).

¹⁶ Arrêt du 10 janvier 2006, *Skov et Bilka* (C-402/03, EU:C:2006:6, points 41 et 42).

¹⁷ Arrêt du 19 avril 2007, *Farrell* (C-356/05, EU:C:2007:229, point 31).

¹⁸ Arrêt du 14 mars 2013, *Agrargenossenschaft Neuzelle* (C-545/11, EU:C:2013:169, point 52).

¹⁹ Arrêts du 15 juin 2006, *Commission/Finlande* (C-249/05, non publié, EU:C:2006:411, points 51 et 52) ; du 22 octobre 2009, *Swiss Re Germany Holding* (C-242/08, EU:C:2009:647, point 62), et du 17 décembre 2020, *WEG Tevesstraße* (C-449/19, EU:C:2020:1038, point 44).

explication contemporaine du sens précis recherchée par une expression particulière. Elle ne visait pas à *modifier* le contenu de la disposition en cause ni le sens des termes utilisés par cette expression. En outre, comme l'a souligné l'avocate générale Trstenjak dans ses conclusions dans l'affaire *Commission/Luxembourg*, la déclaration n° 10 ne s'opposait pas à la notion d'« ordre public », mais contribuait à la détermination du contenu d'une exception d'une manière conforme à la jurisprudence de la Cour²⁰.

35. Par ailleurs, l'arrêt rendu dans l'affaire *Commission/Luxembourg* concernait une procédure engagée par la Commission pour manquement du Grand-Duché de Luxembourg aux obligations lui incombant en vertu de la disposition pertinente de la directive en cause et des dispositions pertinentes du traité. L'expression « dispositions d'ordre public » se trouvait dans une disposition²¹ visant les États membres qui leur permettait, à titre dérogatoire, d'appliquer certaines « conditions de travail et d'emploi » autres que celles prévues à l'article 3, paragraphe 1, de la directive 96/71. La déclaration en cause corroborait la thèse selon laquelle les États membres disposaient d'une marge d'appréciation plus étroite que l'interprétation avancée par le gouvernement luxembourgeois. Comme l'a souligné l'avocate générale Trstenjak dans ses conclusions dans l'affaire *Commission/Luxembourg* (C-319/06, EU:C:2007:516), le gouvernement luxembourgeois ne pouvait pas, en tant que représentant constitutionnel d'un État membre représenté au Conseil, nier avoir connaissance de la déclaration n° 10. L'absence de publication de la déclaration n° 10 au *Journal officiel de l'Union européenne* n'aurait donc pas réduit sa portée juridique dans le cadre de l'action engagée contre cet État membre.

36. En revanche, dans la présente affaire, la déclaration visée par la juridiction de renvoi dans sa décision est en contradiction directe avec les termes clairs de l'article 167 de la directive TVA, tout comme la déclaration figurant dans le compte rendu du Conseil relative à l'article 167 bis de la directive TVA en relation avec l'adoption de cette disposition. Se fonder sur l'une ou l'autre de ces déclarations dans la présente affaire pour nier la nature contraignante de l'article 167 de la directive TVA se ferait, dans l'affaire portée devant la Cour, au détriment de l'assujetti qui ne devrait pas être obligé de rechercher des documents internes du Conseil tels que les procès-verbaux de ce dernier. Comme l'a relevé la Cour dans les affaires *Denkavit e.a.*²² et *Gaz de France – Berliner Investissement*²³, « [les dispositions légales] sont en effet destinées aux justiciables qui doivent pouvoir se fier à leur contenu, conformément aux exigences du principe de sécurité juridique ».

37. La juridiction de renvoi estime également, dans sa décision, que l'application de la déclaration contenue dans le compte rendu du Conseil concernant l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive TVA aux fins de l'interprétation de cette dernière « [dépend de la question] de savoir si le contenu de cette déclaration [...] a été repris dans les dispositions de la directive TVA ». Elle estime que tel n'est pas le cas en ce qui concerne l'article 167 de la directive TVA, mais elle cherche à savoir si la déclaration reprise dans le compte rendu du Conseil concernant l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive TVA pourrait avoir trouvé une expression à l'article 226, point 7 bis, de la directive TVA²⁴.

38. Il y a, à mon avis, au moins quatre bonnes raisons pour lesquelles l'article 226, point 7 bis, de la directive TVA ne saurait répondre à cette finalité.

²⁰ Voir conclusions de l'avocate générale Trstenjak dans l'affaire *Commission/Luxembourg* (C-319/06, EU:C:2007:516, point 45).

²¹ Article 3, paragraphe 10, de la directive 96/71.

²² Arrêt du 17 octobre 1996 (C-283/94, C-291/94 et C-292/94, EU:C:1996:387, point 29).

²³ Arrêt du 1^{er} octobre 2009 (C-247/08, EU:C:2009:600, point 39).

²⁴ Décision de renvoi, point 26.

39. Premièrement, selon le critère retenu dans l'arrêt rendu dans l'affaire Antonissen, la référence à la déclaration doit figurer dans la disposition en cause. La déclaration mentionnée par la juridiction de renvoi concerne l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive TVA, alors que la déclaration que j'évoque au point 27 des présentes conclusions porte sur l'article 167 de la directive TVA, de sorte que la référence à l'article 226, point 7 bis, de la directive TVA ne remplirait pas cette exigence.

40. Deuxièmement, l'article 226, point 7 bis, de la directive TVA ne contient aucune référence à l'une ou à l'autre de ces déclarations.

41. Troisièmement, le critère retenu dans l'arrêt rendu dans l'affaire Antonissen a vocation à s'appliquer aux déclarations inscrites dans des procès-verbaux du Conseil au moment de l'adoption de la disposition à interpréter. Cette exigence de contemporanéité n'est manifestement remplie pour aucune des deux déclarations en ce qui concerne l'article 167 de la directive TVA. Pour ce qui est de la déclaration à laquelle se réfère la juridiction de renvoi au sujet de l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive TVA, on pourrait soutenir, en théorie, que cette déclaration, qui coïncidait avec l'adoption de cette disposition, a été, d'une manière ou d'une autre, récupérée par la disposition qui lui a succédé lors de l'adoption de la directive TVA²⁵. Je ne vois pas comment l'ajout de l'article 226, point 7 bis, dans la directive TVA pourrait permettre cela, alors que cette disposition a été ajoutée dans le cadre de l'adoption de la directive relative à la facturation près de quatre ans après l'adoption de la directive TVA. De même, la déclaration inscrite dans le compte rendu du Conseil concernant l'article 167 bis de la directive TVA au moment de l'adoption de la directive relative à la facturation ne coïncide pas non plus avec l'adoption de l'article 167 de la directive TVA.

42. Quatrièmement, le contenu et les origines de l'article 226, point 7 bis, de la directive TVA ne permettent pas de considérer que l'article 167 de cette directive ne lie pas les États membres. Les mentions devant figurer sur la facture conformément à l'article 226, point 7 bis, de ladite directive sont nécessaires pour que tous les assujettis soient en mesure de savoir quand déduire la TVA en amont pour les biens livrés par le fournisseur ou pour les services fournis par le prestataire ayant opté pour la comptabilité de caisse. Je ferais remarquer qu'au moins un éminent spécialiste allemand de la TVA a même estimé que l'adoption de l'article 226, point 7 bis, de la même directive rend désormais obligatoire l'application de l'article 167 de la directive TVA, selon les termes de cette disposition²⁶.

43. Pour toutes les raisons précédemment évoquées, je suis d'avis que les déclarations inscrites dans le compte rendu du Conseil concernant l'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive TVA et l'article 167 bis de la directive TVA ne sauraient être utilisées aux fins de l'interprétation de l'article 167 de cette directive et n'ont pas de portée juridique.

²⁵ La déclaration serait néanmoins dénuée de pertinence parce qu'elle ne satisfait pas au critère retenu dans l'arrêt rendu dans l'affaire Antonissen, mentionné au point 30 des présentes conclusions. L'article 17, paragraphe 1, de la sixième directive TVA ne fait aucune référence à cette déclaration. Elle donnerait également lieu à une interprétation différente de celle résultant de l'actuel libellé de l'article 167 de la directive TVA. Voir arrêt du 23 février 1988, Commission/Italie (429/85, EU:C:1988:83), visé au point 29 des présentes conclusions.

²⁶ Voir, dans Frye in Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Anm. 47-47.1 et 49 (169^e mise à jour – octobre 2016). Voir aussi la discussion sur la même question dans : H. Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 80-81 (170^e mise à jour – janvier 2017). Comme indiqué aux points 72 à 76 des présentes conclusions, je ne partage pas l'avis exprimé par Frye et Stadie selon lequel l'article 167 de la directive TVA n'était pas obligatoire avant l'adoption de l'article 226, point 7 bis, de cette directive.

C. L'application de la dérogation allemande au titre de l'article 66, sous b), et de l'article 167 de la directive TVA dans le cas d'un prestataire utilisant la comptabilité de caisse

44. Selon la décision de renvoi, le bailleur de GK avait demandé et obtenu de l'administration fiscale allemande l'autorisation d'utiliser la comptabilité de caisse aux fins de la TVA. En conséquence, la TVA est devenue exigible à l'encontre du bailleur en ce qui concerne les loyers versés par GK au moment de l'encaissement du prix par le bailleur.

45. Selon le libellé clair de l'article 167 de la directive TVA, le droit à déduction pourrait donc être invoqué par GK au même moment, c'est-à-dire lorsque GK a payé les sommes dues et que le bailleur a reçu le paiement pour les différentes périodes de location.

46. Je tiens à souligner que le fait que GK ait également utilisé la comptabilité de caisse aux fins de la TVA importe peu à cet égard. Le même résultat aurait été également atteint si GK avait opté pour la comptabilité d'exercice aux fins de la TVA et découle de la simple application du libellé clair et sans ambiguïté de l'article 167 de la directive TVA *lorsque le fournisseur ou le prestataire (c'est-à-dire le bénéficiaire du paiement) est un assujetti utilisant la comptabilité de caisse* et que la TVA relative à une livraison de biens ou à une prestation de services est donc devenue exigible à l'encontre de cette personne au moment du paiement. La méthode de comptabilité de la TVA en aval utilisée par le *destinataire* de biens ou de services n'est pas pertinente à cette fin²⁷.

D. Les points clés des observations présentées par les parties à la Cour

1. L'article 63 de la directive TVA détermine le moment de la déduction de la TVA en amont

47. Dans ses observations écrites présentées à la Cour, le gouvernement allemand soutient qu'il convient d'apporter une réponse négative à la première question préjudicielle.

48. À l'appui de cette position, le gouvernement allemand estime que l'article 63 de la directive TVA énonce le principe fondamental selon lequel la TVA devient exigible au moment de la livraison de biens ou de la prestation de services. L'article 167 de cette directive rattache, quant à lui, le droit à déduction à ce moment précis. Ainsi, la taxe devient exigible et le droit à déduction prend naissance en même temps. Selon le gouvernement allemand, tel n'est toutefois pas nécessairement le cas si un État membre fait usage de la faculté, prévue à l'article 66, sous b), de la directive TVA, de déroger au principe fondamental énoncé à l'article 63 de cette directive en adoptant un régime de comptabilité de caisse tel que le régime allemand « Ist-Versteuerung ». Dans ces circonstances, le destinataire de services peut toujours avoir droit à une déduction de la TVA sur la base de la méthode de comptabilité d'exercice aux fins de la TVA (c'est-à-dire au moment de la prestation ou, plus précisément en Allemagne, en vertu du régime « Soll-Versteuerung »), même si ces services proviennent d'un prestataire qui est imposé selon le régime « Ist-Versteuerung » allemand, comme c'est le cas pour GK.

49. Je dois signaler à ce stade que la lecture que fait le gouvernement allemand de l'article 167 de la directive TVA est en contradiction directe avec le libellé clair de cette disposition. L'article 167 de cette directive rattache le moment de la déduction (de la TVA en amont, pour le destinataire de biens ou de services) au moment où la TVA correspondante *devient exigible* (pour le fournisseur

²⁷ Le résultat n'est pas différent selon la version en langue allemande de la directive TVA (ou, d'ailleurs, selon les versions en langues bulgare, danoise, française ou suédoise).

ou le prestataire). Ce moment est spécifiquement défini à l'article 62, paragraphe 2, de ladite directive comme étant le moment « [où] le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, [le droit] auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté ». L'article 167 de la même directive exprime ainsi une règle et un principe généraux, en vertu desquels la déduction de la TVA en amont par le destinataire correspond, opération par opération, au moment où la TVA en aval devient exigible à l'encontre du fournisseur ou du prestataire. À cet égard, l'article 167 de la directive TVA ne fait nullement prévaloir le principe énoncé à l'article 63 de cette directive sur les modifications, exceptions ou dérogations prévues aux articles 64 à 66 de ladite directive.

50. L'article 63 de la directive TVA ne se borne pas à prévoir la règle générale (sous réserve des modifications, exceptions et dérogations visées aux articles 64 à 66 de cette directive) qui concerne le moment où la TVA « devient exigible ». Cette disposition énonce également la règle générale concernant le moment de la survenance du « fait générateur », qui est défini à l'article 62, paragraphe 1, de ladite directive comme étant « le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe ». Conformément à l'article 63 de la même directive, le « fait générateur » et le moment où la TVA « devient exigible » interviennent « au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée ». Le moment où le fait générateur survient n'est pas affecté par les articles 64 à 66 de la directive TVA, alors que le moment où la TVA devient exigible *est* soumis à ces modifications, exceptions et dérogations.

51. Je tiens également à souligner que si le législateur de l'Union avait voulu que le droit à déduction prenne invariablement naissance au moment de la livraison ou de la prestation, comme semble le prétendre le gouvernement allemand, il aurait pu rattacher la naissance du droit à déduction au fait générateur, lequel n'est pas affecté par les règles spéciales contenues aux articles 64 à 66 de la directive TVA, plutôt qu'au moment où la TVA devient exigible, lequel *est* soumis à ces règles.

52. Il résulte ainsi du libellé clair de l'article 167 de la directive TVA que, lorsque le moment où la TVA (en aval) devient exigible à l'encontre du prestataire est déterminé en vertu des articles 64, 65 ou 66 de cette directive, le droit à déduction du destinataire de services prend donc naissance à ce moment. Cette solution s'inscrit également dans le contexte de l'article 167 de ladite directive.

53. Cette thèse est étayée par la jurisprudence de la Cour sur le fonctionnement de l'article 167 de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 65 de cette directive. En vertu de cette dernière disposition, la TVA « devient exigible » au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé, en cas de versements d'acomptes avant que la livraison ou la prestation ne soit effectuée. Dans les arrêts rendus le 13 mars 2014 dans l'affaire FIRIN²⁸ et le 31 mai 2018 dans l'affaire Kollroß et Wirtl²⁹, la Cour s'est penchée sur des situations où des acomptes avaient été versés par l'acquéreur à un fournisseur des biens dont la livraison n'a jamais eu lieu. Dans l'affaire Kollroß et Wirtl, la Cour a rappelé que, « selon l'article 167 de la directive [TVA], le droit à déduction de la TVA payée en amont prend naissance au moment où la taxe devient exigible », avant de juger que,

²⁸ C-107/13, EU:C:2014:151.

²⁹ C-660/16 et C-661/16, EU:C:2018:372.

dès lors que certaines conditions spécifiques à l'article 65 de cette directive sont réunies, le droit à déduction prend naissance et l'assujetti ayant versé cet acompte est fondé à exercer ce droit à partir du moment où l'acompte a été encaissé par le fournisseur³⁰.

54. Le gouvernement allemand n'a fourni aucune justification quant à la raison pour laquelle l'article 167 de la directive TVA devrait s'appliquer différemment dans le cas de l'article 65 de cette directive, par rapport à l'article 66, sous b), de ladite directive.

2. L'économie de l'article 167 de la directive TVA

55. Le gouvernement allemand admet qu'une lecture de l'article 167 de la directive TVA ne tenant pas compte de son économie pourrait conduire à la thèse défendue aux points 44 et suivants des présentes conclusions selon laquelle le droit à déduction prend naissance au moment où la TVA en question devient exigible à l'encontre du fournisseur ou du prestataire, même lorsque celui-ci a opté pour la comptabilité de caisse conformément au régime allemand « Ist-Versteuerung », c'est-à-dire au moment de l'encaissement. Toutefois, le gouvernement allemand réaffirme que son point de vue est étayé par l'économie des articles 167 et suivants de la directive TVA et, en particulier, de l'article 167 bis de cette directive. En résumé, le gouvernement allemand fait valoir que l'article 167 bis, paragraphe 1, de ladite directive permet une dérogation à la règle de base de l'article 167 de la même directive et que cette dérogation, et par conséquent cette disposition, serait privée de son champ d'application si le droit à déduction en vertu des dispositions combinées de l'article 167 et de l'article 66, sous b), de la directive TVA prenait naissance lors de l'encaissement même avant l'application de la dérogation au titre de l'article 167 bis de cette directive. Le gouvernement allemand se réfère également à la jurisprudence de la Cour selon laquelle le droit de l'Union ne saurait être interprété de manière à le rendre sans objet.

56. J'estime que cet argument est erroné. Il n'est pas exact sur le plan factuel que l'article 167 bis de la directive TVA serait privé de son objet ou de son champ d'application si l'on considère que l'article 167 de cette directive a le sens que lui donne le libellé clair de cette disposition. L'argument du gouvernement allemand me semble donc reposer sur une hypothèse erronée.

57. L'article 167 de la directive TVA rattache la naissance du droit à déduction du *destinataire* de biens ou de services au moment où la TVA devient exigible pour le *fournisseur* de ces biens ou pour le *prestataire* de ces services. Lorsque cette disposition s'applique conjointement à l'article 66, sous b), de cette directive, c'est-à-dire lorsque le *fournisseur* ou le *prestataire* utilise la comptabilité de caisse, le droit à déduction du *destinataire* concernant la TVA payée en amont prend naissance au moment de l'encaissement du prix par le fournisseur ou le prestataire (coïncidant avec le moment où le destinataire de biens ou services procède au paiement). La méthode de comptabilité généralement appliquée concernant la TVA payée en aval par le destinataire – comptabilité de caisse ou comptabilité d'exercice – est sans incidence à cet égard. L'article 167 de la directive TVA exige un traitement cohérent *de l'opération* en question par le fournisseur ou le prestataire et le destinataire.

³⁰ Arrêt du 31 mai 2018, Kollroß et Wirtl (C-660/16 et C-661/16, EU:C:2018:372, points 37 et 48). L'article 65 de la directive TVA, en tant qu'exception à l'article 63, doit être interprété de manière stricte et ne saurait être applicable lorsqu'il est établi que la réalisation de la livraison est incertaine au moment du versement de l'acompte. Arrêt du 31 mai 2018, Kollroß et Wirtl (C-660/16 et C-661/16, EU:C:2018:372, points 39 à 41). Voir, dans le même sens, arrêt du 13 mars 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, points 37 à 39 et 42).

58. L'article 167 bis de la directive TVA, à titre dérogatoire, permet aux États membres de prévoir qu'un assujetti qui, en tant que *fournisseur* ou *prestataire*, utilise la comptabilité de caisse pour la TVA en aval doit également utiliser cette méthode de comptabilité lorsqu'il déduit la TVA en amont pour les biens ou les services *reçus*. L'article 167 bis de cette directive exige donc un traitement cohérent *de l'assujetti* en cause.

59. À titre d'exemple :

Un assujetti A utilise la comptabilité de caisse aux fins de la TVA, conformément à une dérogation nationale au titre de l'article 66, sous b), de la directive TVA. Il en va de même pour un assujetti B.

Un assujetti C utilise la comptabilité d'exercice conformément à l'article 63 de la directive TVA.

L'assujetti A reçoit des services exécutés par les assujettis B et C. Comme décrit aux points 44 et suivants des présentes conclusions, le droit à déduction de l'assujetti A prendra naissance au moment du paiement pour la prestation de services par l'assujetti B et au moment de l'exécution de la prestation de services par l'assujetti C.

Même si le fait que l'État membre concerné use de la faculté offerte par l'article 167 bis de la directive TVA et demande à l'assujetti A de reporter le droit à déduction jusqu'à l'encaissement n'affecte pas le moment auquel l'assujetti A peut invoquer le droit à déduction de la TVA payée en amont pour les services exécutés par l'assujetti B, il *a une incidence sur* le moment auquel prend naissance le droit à déduction concernant la TVA payée en amont pour les services exécutés par l'assujetti C. Ces déductions seraient alors reportées jusqu'à l'encaissement.

60. Par conséquent, le gouvernement allemand commet une erreur de fait lorsqu'il affirme que l'article 167 bis de la directive TVA serait privé de son objet si l'on faisait une lecture littérale de son article 167. Il convient donc de rejeter cet argument.

3. Les origines de l'article 167 bis et de l'article 226, point 7 bis, de la directive TVA

61. Le gouvernement allemand soutient que les origines de l'article 167 bis et de l'article 226, point 7 bis, de la directive TVA étayaient sa position.

62. À cet égard, le gouvernement allemand rappelle que, avant l'adoption de l'article 167 bis de la directive TVA, certains États membres étaient autorisés à déroger à l'article 167 de cette directive. Il renvoie à cet égard à la décision 2007/133/CE³¹ du Conseil, par laquelle le Conseil a, conformément à l'article 395, paragraphe 1, de la directive TVA, autorisé l'Estonie, la Slovénie, la Suède et le Royaume-Uni à appliquer certains régimes simplifiés de comptabilité de caisse. Le gouvernement allemand relève que cette faculté de dérogation a été étendue à tous les États membres par l'ajout de l'article 167 bis dans cette directive lors de l'adoption de la directive

³¹ Décision du Conseil du 30 janvier 2007 autorisant l'Estonie, la Slovénie, la Suède et le Royaume-Uni à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 167 de la directive [TVA] (JO 2007, L 57, p. 12). Outre la décision mentionnée par le gouvernement allemand, plusieurs autres décisions d'autorisation ont été adoptées par le Conseil concernant les régimes de comptabilité de caisse, notamment la décision d'exécution 2009/938/UE du Conseil, du 7 décembre 2009, autorisant le Royaume de Suède et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 167 de la directive [TVA] (JO 2009, L 325, p. 62)], la décision d'exécution 2009/939/UE du Conseil, du 7 décembre 2009, autorisant la République de Slovénie à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 167 de la directive [TVA] (JO 2009, L 325, p. 64)] et la décision d'exécution 2009/1022/UE du Conseil, du 15 décembre 2009, autorisant la République d'Estonie à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 167 de la directive [TVA] (JO 2009, L 351, p. 4)], dont l'effet est plus ou moins similaire.

relative à la facturation. En outre, il fait valoir que ni les autorisations individuelles préalables ni l'ajout de l'article 167 bis dans la directive TVA n'auraient été nécessaires si le droit à déduction prenait naissance au moment du paiement en vertu de l'article 167 de cette directive.

63. Je ne partage pas cette position qui, à mon avis, dénature le droit. L'article 167 de la directive TVA prévoit que le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible, ce qui peut, en vertu des articles 63 à 66 de cette directive, être soit au moment de la livraison ou de la prestation (article 63 de ladite directive), soit au moment du paiement [dérogation nationale au titre de l'article 66, sous b), de la même directive, ou en cas de versement d'acomptes, en vertu de l'article 65 de la directive TVA], soit à certains autres moments [notamment, article 66, sous a) et c), de cette directive].

64. Comme décrit dans l'exemple du point 59 des présentes conclusions, pour tout assujetti – que celui-ci utilise lui-même la comptabilité d'exercice aux fins de la TVA ou la comptabilité de caisse en vertu d'une dérogation nationale au titre de l'article 66, sous b), de la directive TVA –, la TVA payée en amont peut être déduite pour des opérations pour lesquelles la taxe déductible devient exigible au moment de la livraison ou de la prestation (conformément à l'article 63 de cette directive) ou au moment du paiement (en vertu d'une dérogation nationale au titre de l'article 66, sous b), de ladite directive ou, d'ailleurs, bien que cela ne soit pas directement pertinent pour la présente affaire, en vertu de l'article 65 de cette même directive).

65. L'adoption de l'article 167 bis de la directive TVA et les autorisations individuelles antérieures concernant les régimes de comptabilité de caisse n'ont changé cela que dans certains cas limités. Ces régimes antérieurs de comptabilité de caisse, qui ne s'appliquaient qu'aux petites entreprises ne dépassant pas certains plafonds de chiffre d'affaires annuel, étaient des régimes facultatifs à l'application desquels les entreprises concernées pouvaient prétendre. Ce régime a été repris à l'article 167 bis de la directive TVA, qui contient également une exigence du caractère facultatif et un plafond de chiffre d'affaires annuel. L'article 167 bis de cette directive ne couvre donc qu'une partie limitée de ce que vise l'article 66, sous b), de ladite directive.

66. L'article 66, sous b), de la directive TVA, qui est la disposition qui succède à l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, de la sixième directive TVA, permet aux États membres de prévoir une dérogation pour « certaines opérations » ou pour « certaines catégories d'assujettis ». Cette disposition a un champ d'application beaucoup plus large que l'article 167 bis de la directive TVA et n'a pas été initialement adoptée dans le but de mettre en place des régimes de comptabilité de caisse pour les petites entreprises. Elle ne prévoit aucun plafond de chiffre d'affaires ni n'exige que la dérogation soit « facultative » pour les assujettis concernés. La catégorie de « certaines opérations » peut même être définie de manière aussi large par l'État membre en question qu'elle englobe tous les services³².

67. Le gouvernement allemand fait valoir que l'article 226, point 7 bis, de la directive TVA complète les régimes de comptabilité de caisse autorisés par l'article 167 bis de cette directive en étoffant les mentions devant figurer sur les factures afin de rendre ces régimes de comptabilité de caisse possibles sur le plan pratique.

68. Je trouve cet argument peu convaincant.

³² Voir, en ce sens, arrêt du 26 octobre 1995, *Italitica* (C-144/94, EU:C:1995:355, points 14 à 21 et point 1 du dispositif). Selon les observations du gouvernement français lors de l'audience dans cette affaire, le Conseil avait adopté l'article 10, paragraphe 2, troisième alinéa, de manière à ce que certains États membres, tels que la République française et la République italienne, puissent conserver leur législation, qui prévoyait que la taxe sur les services était exigible au moment du paiement. Arrêt du 26 octobre 1995, *Italitica* (C-144/94, EU:C:1995:355, point 15).

69. Premièrement, l'article 226, point 7 bis, de la directive TVA renvoie non pas à l'article 167 bis, mais à l'article 66, sous b), de cette directive.

70. Deuxièmement, l'assujetti dont le droit à déduction est reporté dans le cadre d'un régime facultatif de comptabilité de caisse en vertu d'une dérogation nationale au titre de l'article 167 bis de la directive TVA sait qu'il en est ainsi. Cet assujetti a opté pour ce régime et, contrairement à un assujetti qui ne l'a pas fait, il n'est pas réellement dépendant de la réception d'informations concernant le traitement comptable de l'opération en matière de TVA, car, indépendamment du traitement de cette opération par le fournisseur ou le prestataire, il ne peut exercer son droit à déduction que lorsque « la taxe sur les biens ou services qui lui sont fournis [a] été payée au fournisseur de biens ou prestataire de services ». Ce moment est bien entendu connu de l'assujetti, puisque c'est lui qui effectue le paiement.

71. Dans l'exemple du point 59 des présentes conclusions, l'assujetti A, qui ne fait pas l'objet d'un traitement au titre d'une dérogation nationale en vertu de l'article 167 bis de la directive TVA, n'est pas en mesure de connaître le moment auquel il pourra exercer son droit à déduction s'il ignore tout de la manière dont l'opération est traitée par le fournisseur ou le prestataire. C'est précisément cette question qui est abordée par l'article 226, point 7 bis, de cette directive.

72. Avant l'adoption de l'article 226, point 7 bis, de la directive TVA, on pouvait affirmer que, puisqu'il était dans l'impossibilité de savoir quand le traitement d'une livraison de biens ou d'une prestation de services en matière de TVA en aval était effectué par le fournisseur ou par le prestataire, le destinataire de biens ou de services devait être autorisé à procéder à la déduction au moment de cette livraison ou prestation. Il semblerait que le régime allemand « Ist-Versteuerung » puisse effectivement conduire à un tel résultat.

73. Cet argument, qui semble avoir servi de fondement au point de vue exprimé par au moins un éminent spécialiste allemand selon lequel l'article 167 de la directive TVA n'est qu'une « idée directrice »³³, ne me paraît pas convaincant. L'article 66, sous b), de cette directive offre aux États membres une faculté de dérogation, qu'ils peuvent choisir d'utiliser s'ils le souhaitent. Il ne s'agit pas d'une obligation.

74. Lorsqu'un État membre choisit de faire usage de cette faculté, il lui incombe de le faire de manière à permettre à ses assujettis de se conformer à leurs obligations et d'exercer leurs droits en vertu des directives TVA. Le fait que l'Allemagne ait pu choisir d'adopter, par dérogation à l'article 66, sous b), de la directive TVA, un régime qui entraîne des problèmes pratiques de mise en conformité pour les assujettis allemands ne saurait avoir pour effet que les termes clairs de l'article 167 de cette directive, selon lesquels « le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible », deviennent une « idée directrice » non contraignante ou se réfèrent à autre chose qu'au moment où la taxe déductible devient exigible.

75. J'ajouterais qu'on pourrait envisager un grand nombre de différentes dérogations au titre de l'article 66, sous b), de la directive TVA qui n'entraînent pas les problèmes semblant caractériser le régime allemand de comptabilité de caisse. À titre d'exemple, la dérogation italienne qui a fait l'objet de l'affaire *Italittica* englobait tous les services. Les destinataires de services savaient, très probablement, si les prestations étaient à juste titre qualifiées de « biens » ou de « services », et n'auraient vraisemblablement pas eu de problèmes pour identifier le moment correct pour effectuer les déductions de TVA en amont en ce qui concerne ces opérations. À titre purement

³³ Voir, notamment, H. Stadie dans Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 80-81 (170^e mise à jour – janvier 2017).

indicatif, une dérogation ayant vocation à s'appliquer à des professions spécifiques n'aurait pas non plus causé de tels problèmes, même avant l'adoption de l'article 226, point 7 bis, de cette directive.

76. Après l'adoption de l'article 226, point 7 bis, de la directive TVA, l'argument visé au point 72 des présentes conclusions devient inopérant. Le destinataire de biens ou de services est désormais en droit, conformément aux dispositions de cette directive, de recevoir les informations requises.

77. Je suis donc d'avis qu'une analyse correcte des origines et du contexte de l'article 167 bis et de l'article 226, point 7 bis, de la directive TVA milite fortement en faveur d'une réponse affirmative à la première question posée par la juridiction de renvoi.

4. *Les travaux préparatoires de la directive relative à la facturation*

78. Le gouvernement suédois fait valoir dans ses observations que les travaux préparatoires de la directive relative à la facturation étayaient l'idée selon laquelle le droit à déduction dans un cas tel que celui en cause au principal prendrait naissance au moment de la livraison ou de la prestation et non au moment (généralement plus tardif) où le fournisseur ou le prestataire utilisant la comptabilité de caisse reçoit le paiement. À cet égard, le gouvernement suédois cite expressément un extrait de l'exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil, du 28 janvier 2009, modifiant la directive 2006/112 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation, selon lequel « il convient de prévoir une exception autorisant les destinataires de [...] livraisons/prestations » provenant d'un fournisseur ou d'un prestataire qui comptabilise la TVA à la réception du paiement « à faire néanmoins valoir un droit à déduction immédiat ».

79. En clair, la proposition évoquée par le gouvernement suédois envisageait une *modification* de la législation de sorte que le destinataire de biens ou de services (tel que GK) provenant d'un assujetti utilisant la comptabilité de caisse (tel que le bailleur de GK) soit autorisé, *après* cette modification, à déduire la TVA en amont au moment de la livraison de biens ou de la prestation de services. Cette modification a été incluse dans la proposition sous la forme d'un nouvel article 167 bis, paragraphe 1, de la directive TVA qui se lit comme suit :

« Lorsque la taxe déductible devient exigible à la réception du paiement, les États membres peuvent prévoir que le droit à déduction prend naissance lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est réalisée ou au moment où la facture est émise. »

80. La proposition de directive et son exposé des motifs reposaient sur l'idée implicite selon laquelle le droit à déduction de la TVA en amont relative à une livraison ou à une prestation effectuée par un assujetti utilisant la comptabilité de caisse, avant l'adoption de la modification proposée, prenait naissance au moment où la taxe déductible devenait exigible comme le prévoit l'article 167 de la directive TVA, c'est-à-dire au moment du paiement.

81. En outre, le texte proposé a été rédigé de manière à permettre aux États membres de déroger au lien établi par l'article 167 de la directive TVA entre le moment où la taxe déductible devient exigible (pour le fournisseur ou le prestataire) et le moment où le droit à déduction correspondant prend naissance (pour le destinataire de livraisons ou de prestations). Par ailleurs, la proposition de directive et son exposé des motifs ont ainsi implicitement pris la position selon laquelle, même après l'adoption de l'article 167 bis, paragraphe 1, proposé, la règle principale

serait toujours – en l'absence d'une dérogation nationale sur le fondement de cette disposition – celle selon laquelle le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

82. L'article 167 bis, paragraphe 1, proposé n'a jamais été adopté. Toutefois, une déclaration concernant la version de l'article 167 bis finalement adoptée a été incluse dans le compte rendu du Conseil. J'ai abordé cette déclaration et les raisons pour lesquelles elle n'a pas de portée juridique aux points 31 et suivants des présentes conclusions.

83. La partie des travaux préparatoires citée par le gouvernement suédois ne corrobore donc pas du tout sa position, d'une part, parce qu'il s'agit d'une disposition qui n'a jamais été adoptée et, d'autre part, parce que le point de vue exprimé par la Commission concernant le droit applicable avant la modification proposée est à l'opposé de celui que le gouvernement suédois tente de défendre.

84. Cela devient encore plus clair si l'on lit également le passage de l'exposé des motifs qui suit immédiatement, selon lequel :

« La proposition vise également à modifier les données devant figurer sur une facture TVA complète pour obliger le fournisseur/prestataire à indiquer la date d'exigibilité de la taxe. *Actuellement, étant donné l'absence de cette exigence, le bénéficiaire ne sait pas, dans certains cas, à partir de quand il peut faire valoir son droit à déduction.* » (Mise en italique par mes soins.)

85. Cet exposé des motifs concerne l'article 226, points 7 et 7 bis, proposé, qui est libellé comme suit :

« [...] Seules les données suivantes doivent figurer sur les factures aux fins de la TVA] :

7) la date à laquelle la TVA devient exigible, pour autant que cette date diffère de la date d'émission de la facture, ou, si la date à laquelle la TVA devient exigible n'est pas connue, une référence au fait générateur concerné ;

7 bis) lorsque la TVA devient exigible à la réception du paiement, la date de livraison des biens ou de prestation des services si cette date est antérieure à la date de paiement. »

86. Cette déclaration de l'exposé des motifs n'aurait pas de sens si le droit à déduction prenait toujours naissance au moment de la livraison ou de la prestation. Le moment de la livraison de biens ou de la prestation de services est normalement connu du destinataire de biens ou de services, mais, en règle générale, ledit destinataire saura uniquement comment l'opération est comptabilisée par son fournisseur ou prestataire, selon la méthode de la comptabilité de caisse ou de la comptabilité d'exercice, s'il en est informé, ou si la dérogation nationale prévue à l'article 66, sous b), de la directive TVA concerne des catégories d'opérations ou d'assujettis aisément identifiables pour le destinataire.

87. Les modifications finalement adoptées ont pris une direction différente. Au lieu d'exiger l'indication de la date à laquelle la TVA devient exigible (requis par le destinataire de livraisons ou de prestations afin de connaître le moment de la déduction de la TVA en amont, conformément à l'article 167 de la directive TVA) et de la date de la livraison ou de la prestation, lorsque la TVA devient exigible à la réception du paiement et que la date de la livraison ou de la prestation est antérieure (requis si l'État membre concerné devait exercer le droit de dérogation

en vertu de l'article 167 bis, paragraphe 1, proposé et non adopté), le législateur de l'Union, dans la version adoptée de l'article 226, point 7, de la directive TVA, exige la mention de la date à laquelle la livraison ou la prestation est effectuée ou achevée (requis pour les opérations pour lesquelles le moment où prend naissance le droit à déduction est régi par les dispositions combinées des articles 63 et 167 de cette directive), ou de la date à laquelle un acompte est versé (requis pour les opérations pour lesquelles le moment où prend naissance le droit à déduction est régi par les dispositions combinées des articles 65 et 167 de ladite directive), dans la mesure où une telle date est déterminée et différente de la date d'émission de la facture.

88. L'article 226, point 7 bis, de la directive TVA, tel qu'il a été adopté, exige la mention « Comptabilité de caisse » lorsque la TVA en aval devient exigible à l'encontre du fournisseur ou du prestataire au moment de l'encaissement du prix. Cette information est pertinente pour le destinataire de la facture, car elle lui indique, pour la livraison ou la prestation en question, quel ensemble de règles – comptabilité de caisse ou comptabilité d'exercice – s'applique au fournisseur ou au prestataire en ce qui concerne cette livraison ou prestation et permet ainsi au destinataire de biens ou de services de déterminer le moment où prend naissance son droit à déduction de la TVA en amont correspondante. Sans cette information, le destinataire de biens ou de services ne connaîtrait pas le moment auquel il convient d'exercer valablement son droit à déduction de la TVA en amont.

89. Je ne considère donc pas que les travaux préparatoires auxquels se réfère le gouvernement suédois étayent sa position.

E. Remarques finales

90. Je trouve utile, comme dernier point, de voir au-delà des arguments de droit et de me concentrer un instant sur le traitement de l'assujetti concerné, en adoptant le point de vue de celui-ci. Comme indiqué aux points 44 et suivants des présentes conclusions, les termes clairs de la directive TVA imposent à GK, en tant qu'assujetti et destinataire de services de location, de déduire la TVA en amont sur ces services de location au moment où la TVA (en tant que TVA en aval) est devenue exigible à l'encontre de son bailleur. GK, sachant que son bailleur utilisait la comptabilité de caisse aux fins de la TVA, a procédé exactement de cette manière.

91. Les informations dont dispose la Cour ne suggèrent pas la moindre tentative d'obtenir *un quelconque* avantage, et encore moins un avantage indu, de la part de GK. Aucune accusation de fraude n'a été portée devant la Cour. Au contraire, le fait de procéder à la déduction de la TVA en amont à un moment antérieur, comme l'exige la position adoptée par le Finanzamt, entraînerait un avantage substantiel en matière de trésorerie pour GK au détriment de l'administration fiscale.

92. L'assujetti concerné a suivi scrupuleusement la directive TVA. Il n'a donc obtenu aucun avantage en matière de TVA en agissant de la sorte.

93. Sur le fondement de tout ce qui précède, je ne vois aucun argument justifiant une interprétation qui s'écarte du sens clair des termes de la directive TVA.

IV. Conclusion

94. À la lumière des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre comme suit à la première question posée par le Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg, Allemagne) :

L'article 167 de la directive 2006/112/CE, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2010/45/UE du Conseil du 13 juillet 2010, doit être interprété comme s'opposant à une réglementation nationale en vertu de laquelle le droit à déduction de la taxe payée en amont prend naissance dès la réalisation de l'opération également dans le cas où, en vertu d'une dérogation nationale au titre de l'article 66, sous b), de cette directive, la taxe ne devient exigible à l'encontre du fournisseur ou du prestataire de services qu'à l'encaissement de la contrepartie financière et que celle-ci n'a pas encore été acquittée.