

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

8 mai 2008^{*}

Dans les affaires jointes C-95/07 et C-96/07,

ayant pour objet des demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduites par la Commissione tributaria provinciale di Genova (Italie), par décisions du 13 décembre 2006, parvenues à la Cour le 20 février 2007, dans les procédures

Ecotrade SpA

contre

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, M^{me} P. Lindh et M. A. Arabadjiev (rapporteur), juges,

^{*} Langue de procédure: l'italien.

avocat général: M^{me} E. Sharpston,
greffier: M^{me} C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 16 janvier 2008,

considérant les observations présentées:

- pour Ecotrade SpA, par M^{es} A. Lovisolo et N. Raggi, avocats,
- pour le gouvernement italien, par M. I. M. Braguglia, en qualité d'agent, assisté de M. G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- pour le gouvernement chypriote, par M^{me} A. Pantazi-Lambrou, en qualité d'agent,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. A. Aresu et M^{me} M. Afonso, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 mars 2008,

rend le présent

Arrêt

¹ Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation des articles 17, 18, paragraphe 1, sous d), 21, paragraphe 1, et 22 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 (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 2000/17/CE du Conseil, du 30 mars 2000 (JO L 84, p. 24, ci-après la «sixième directive»).

- 2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de deux litiges opposant Ecotrade SpA (ci-après «Ecotrade») à l'Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3 (ci-après l'«Agenzia») au sujet de plusieurs avis de recouvrement émis par cette dernière, portant rectification, aux fins de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), des déclarations fiscales établies par cette société pour les exercices 2000 et 2001.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

- 3 S'agissant du droit à déduction, l'article 17, paragraphes 1 et 2, sous a), de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 septies, paragraphe 1, de cette même directive, prévoit:

«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 à l'intérieur du pays 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».

4 Selon le paragraphe 6 du même article 17, tant que le Conseil de l'Union européenne n'a pas déterminé les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive, étant précisé que sont, en toutes circonstances, exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation. Le paragraphe 7 dudit article permet aux États membres, sous réserve d'une procédure de consultation prévue à l'article 29 de cette même directive, d'exclure partiellement ou totalement du régime des déductions, pour des raisons conjoncturelles, certains biens d'investissement ou ceux-ci dans leur ensemble, ou encore d'autres biens.

5 Selon l'article 21, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 octies de celle-ci, la TVA est due, en régime intérieur, par le preneur d'un service visé, notamment, à l'article 28 ter, C, de la même directive si ce service est effectué par un assujetti établi à l'étranger. L'article 28 ter, C, auquel il est ainsi renvoyé, vise les «prestations de services de transport intracommunautaire de biens». Ce régime, qui est d'ailleurs applicable à d'autres services, est largement connu sous la dénomination usuelle de l'«autoliquidation».

6 En ce qui concerne les modalités d'exercice du droit à déduction dans des circonstances telles que celles décrites au point précédent, l'article 18, paragraphe 1,

sous d), de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 septies, point 2, de la même directive, prévoit que, pour pouvoir exercer ce droit, l'assujetti doit remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre.

- 7 L'article 18, paragraphes 2 et 3, de la sixième directive est libellé comme suit:

«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.»

- 8 Par ailleurs, un certain nombre d'obligations incombant à l'assujetti sont prévues à l'article 22 de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 nonies de celle-ci. Parmi ces obligations figurent celle prévue au paragraphe 2, sous a), de cet article 22, en vertu de laquelle l'assujetti doit tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale, ainsi que celle, énoncée au paragraphe 4, sous a) et b), du même article, selon laquelle l'assujetti est tenu de déposer, dans le délai imparti, une déclaration dans laquelle doivent figurer toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer.

9 Enfin, les paragraphes 7 et 8 dudit article 22 sont libellés comme suit:

«7. Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que les personnes qui, conformément à l'article 21, paragraphe 1 points a) et b), sont considérées comme redevables de la taxe à la place d'un assujetti établi à l'étranger [...] remplissent les obligations de déclaration et de paiement susmentionnées.

8. Les États membres ont la faculté de prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.»

La réglementation nationale

10 En droit italien, l'essentiel des dispositions pertinentes en matière de TVA sont prévues, d'une part, par le décret du président de la République n° 633, du 26 octobre 1972, portant création et réglementation de la taxe sur la valeur ajoutée (supplément ordinaire à la GURI n° 292, du 11 novembre 1972), modifié à plusieurs reprises (ci-après le «DPR n° 633/72»), et, d'autre part, par le décret-loi n° 331, du 30 août 1993 (GURI n° 203, du 30 août 1993, ci-après le «décret-loi n° 331/93»).

11 L'article 17, troisième alinéa, première phrase, du DPR n° 633/72 dispose:

«Les obligations relatives [...] aux prestations de services effectués sur le territoire de l'État par des opérateurs non-résidents [...] sont remplies par les cessionnaires ou commettants, résidant sur le territoire de l'État, qui [...] utilisent les services dans l'exercice d'une entreprise, d'un art ou d'une profession.»

12 L'article 19, premier alinéa, du DPR n° 633/72 prévoit:

«[...] Le droit à déduction de la taxe relative aux biens et aux services achetés ou importés prend naissance au moment où la taxe devient exigible et il peut être exercé, au plus tard, dans la déclaration relative à la deuxième année suivant celle durant laquelle le droit à déduction a pris naissance et aux conditions existant au moment de la naissance du droit lui-même.»

13 Selon l'article 23, intitulé «Enregistrement des factures», paragraphes 1 et 2, du DPR n° 633/72, le contribuable doit annoter dans les quinze jours les factures émises dans un registre ad hoc, en indiquant, pour chaque facture, le numéro progressif et la date d'émission, le montant imposable de l'opération ou des opérations et le montant de la TVA, distincts selon le taux applicable, ainsi que l'entreprise, la dénomination ou la raison sociale du cessionnaire du bien ou du commettant du service, ou, dans les hypothèses visées à l'article 17, paragraphe 3, de ce même décret, du cédant ou du prestataire.

14 Sous le titre «Enregistrement des achats», l'article 25, paragraphe 1, du DPR n° 633/72 impose aux contribuables l'obligation de numérotter par ordre progressif les factures et les bordereaux douaniers relatifs aux biens et aux services achetés ou

importés dans l'exercice de leur entreprise, y compris les factures émises en vertu de l'article 17, paragraphe 3, dudit décret, et de les inscrire dans un registre avant la liquidation périodique ou la déclaration annuelle dans laquelle le contribuable exerce le droit à déduction de la TVA afférente à ces factures.

- 15 Selon l'article 47, paragraphe 1, du décret-loi n° 331/93, intitulé «Enregistrement des opérations intracommunautaires», les factures relevant, notamment, des prestations de transport intracommunautaire de biens et les prestations y afférentes doivent être inscrites, dans le mois de leur réception ou ultérieurement, mais en tout état de cause dans les quinze jours de la réception, de façon distincte dans le registre des factures émises, visé à l'article 23, paragraphes 1 et 2, du DPR n° 633/72, ainsi que dans le registre des achats, visé à l'article 25, paragraphe 1, du même décret, par référence, respectivement, au mois de leur réception ou de leur émission.

- 16 Enfin, l'article 57, premier alinéa, première phrase, du DPR n° 633/72 prévoit:

«Les avis relatifs aux rectifications et aux recouvrements [...] doivent être notifiés sous peine de forclusion pour le 31 décembre de la quatrième année suivant celle durant laquelle la déclaration a été présentée.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 17 Ecotrade est une société par actions de droit italien, spécialisée dans le commerce du laitier granulé de hauts fourneaux et d'autres additifs, en particulier de plâtre synthétique et de cendres, utilisés pour la production de ciment.

- 18 Durant les exercices 2000 et 2001, Ecotrade a confié à des opérateurs non établis en Italie le transport de ces matériaux depuis l'Italie vers d'autres États membres de la Communauté européenne. Dans les factures que ces opérateurs ont émises pour les services rendus à Ecotrade, ils ont décrit lesdits services comme étant soit des «affrètements de navires», soit des «transports» (ci-après les «transactions en cause»). Ces factures n'indiquaient cependant pas le montant de la TVA, certaines d'entre elles mentionnant que ces transactions étaient exonérées.
- 19 Ecotrade a ainsi considéré les transactions en cause comme n'étant pas soumises à la TVA. Par conséquent, elle a inscrit les factures relatives à ces transactions uniquement dans le registre des achats et non pas dans celui des factures émises, et ceci en exonération de la TVA. La TVA afférente à ces opérations ne figurait donc pas dans les déclarations fiscales établies par Ecotrade pour les exercices 2000 et 2001.
- 20 Lors d'un contrôle effectué au cours de l'année 2004, l'Agenzia a considéré que les transactions en cause constituaient des services de transport intracommunautaire de biens, soumis à la TVA, et que le régime de l'autoliquidation leur était applicable, ce qui, à l'exception d'une facture, n'a pas été contesté par Ecotrade. L'Agenzia a également constaté que cette société n'avait pas respecté les exigences comptables afférentes à ce régime de l'autoliquidation en raison du fait que les factures en question avaient été inscrites uniquement dans le registre des achats et non pas dans celui des factures émises.
- 21 Par conséquent, l'Agenzia, par plusieurs avis de mise en recouvrement, a procédé à une rectification, aux fins de la TVA, des déclarations fiscales établies par Ecotrade pour les exercices 2000 et 2001, en rappelant les droits non déclarés pour un total d'environ 321 000 euros et en leur appliquant des pénalités à hauteur de 361 000 euros environ.

- 22 Par la suite, l'Agenzia a considéré qu'Ecotrade était déchu de son droit à déduction de la TVA parce qu'elle ne l'avait pas exercé dans le délai de deux ans calculé à compter du moment où cette taxe était devenue exigible, comme le prévoit l'article 19, premier alinéa, deuxième phrase, du DPR n° 633/72, tandis que l'administration fiscale était encore dans les délais pour recouvrer la TVA afférente aux services en question, dès lors que, en vertu de l'article 57, premier alinéa, dudit décret, les avis relatifs aux rectifications et aux recouvrements peuvent être notifiés dans un délai de quatre ans calculé à compter de la présentation des déclarations fiscales relatives aux taxes contestées.
- 23 Par divers recours introduits le 13 février 2005 devant la Commissione tributaria provinciale di Genova, Ecotrade a contesté les avis de mise en recouvrement en question et en a demandé l'annulation. Afin de justifier la pratique comptable qu'elle avait observée, cette société a soutenu que les factures relatives aux transactions en cause avaient été enregistrées régulièrement dans le registre des achats, mais que, en raison du fait que ces transactions avaient été considérées à tort comme exonérées de la TVA, ces factures n'avaient pas été inscrites dans le registre des factures émises. Cette irrégularité n'aurait toutefois pas dû compromettre l'exercice du droit à déduction, aucune dette à l'égard de l'administration fiscale n'ayant été générée. Par conséquent, toute limitation temporelle du droit à déduction serait inapplicable en l'espèce.
- 24 L'Agenzia a répliqué devant la juridiction de renvoi qu'Ecotrade aurait dû émettre une «autofacture» des transactions en cause, calculer la TVA due, l'inscrire dans le registre des factures émises ainsi que dans le registre des achats, de sorte qu'elle aurait eu un crédit de TVA aux fins de la déduction de la taxe calculée en amont. Selon cette méthode, la TVA portée en débit n'est pas effectivement versée par le commettant, dans la mesure où elle est neutralisée par la TVA correspondante portée en crédit. Or, le droit à déduction devrait être exercé dans le délai établi sous peine de forclusion. Par conséquent, Ecotrade, qui n'a pas respecté la procédure comptable prévue par la réglementation nationale, aurait l'obligation de verser la TVA due, tandis qu'elle aurait perdu le droit de déduire celle-ci en raison de la forclusion intervenue.

25 Dans ces conditions, la Commissione tributaria provinciale di Genova a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes, lesquelles sont formulées en des termes identiques dans les deux affaires C-95/07 et C-96/07:

- «1) L'interprétation correcte de l'article 17, de l'article 21, paragraphe 1, et de l'article 22 de la sixième directive [...] s'oppose-t-elle à une réglementation nationale, en l'espèce l'article 19 du DPR n° 633/72, qui subordonne l'exercice du droit à déduction de la [TVA] due par un assujetti dans le cadre de l'exploitation de son entreprise au respect d'un délai (de deux ans), sanctionnant son non-respect par la déchéance du droit, en particulier dans les cas où l'assujettissement à la TVA de l'achat du bien ou du service résulte de l'application du mécanisme de l'autoliquidation, qui permet à l'administration d'exiger le paiement de la taxe en bénéficiant d'un délai (de quatre ans, visé à l'article 57 du DPR n° 633/72) supérieur à celui prévu en faveur de l'entrepreneur pour exercer sa déduction, entrepreneur qui en est par contre déchu à l'expiration du délai qui lui est applicable?

- 2) L'interprétation correcte de l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la sixième directive [...] s'oppose-t-elle à une législation nationale qui, en réglementant les «formalités» visées dans cet article au travers du mécanisme de l'autoliquidation, qui est régi par les dispositions combinées de l'article 17, paragraphe 3, et des articles 23 et 25 du DPR n° 633/72, peut inclure (au préjudice du seul contribuable) le respect d'une limite dans le temps — comme le prévoit l'article 19 du DPR n° 633/72 — pour exercer le droit à déduction sanctionné par l'article 17 de la sixième directive?»

26 Par ordonnance du président de la Cour du 27 avril 2007, les affaires C-95/07 et C-96/07 ont été jointes aux fins de la procédure écrite et orale ainsi que de l'arrêt.

Sur les questions préjudicielles

Observations soumises à la Cour

- ²⁷ Ecotrade fait valoir que la sixième directive n'assortit le droit à déduction d'aucune limite dans le temps, étant donné que l'ensemble du régime de la TVA, fondé sur le principe de neutralité, est conçu de manière à assurer à l'assujetti, dans tous les cas, ce droit fondamental inhérent à l'ensemble du régime fiscal de la TVA. En outre, la réglementation nationale en cause au principal ne pourrait être justifiée en invoquant les articles 17, paragraphes 6 et 7, et 22, paragraphes 7 et 8, de ladite directive qui ne seraient pas applicables dans les affaires au principal.
- ²⁸ En ce qui concerne les «formalités» établies par les États membres, en application de l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la sixième directive, qui doivent être remplies par l'assujetti pour pouvoir exercer le droit à déduction dans le cadre du régime de l'autoliquidation, Ecotrade soutient que ces formalités ne sauraient être disproportionnées ou incompatibles avec le mécanisme général de la TVA. En conséquence, le respect de ces formalités ne pourrait entraîner la perte définitive du droit à déduction dans le chef de l'assujetti. En tout état de cause, la limitation du droit à déduction en droit italien ne serait pas proportionnée, en raison du fait que l'administration fiscale dispose, pour rectifier les déclarations erronées, d'un délai plus long que celui accordé à l'assujetti pour réclamer la déduction.
- ²⁹ Les gouvernements italien et chypriote soulignent que le délai prévu pour l'exercice du droit à déduction constitue une formalité que les États membres peuvent fixer en vertu des articles 18, paragraphes 1, sous d), et 3, ainsi que 22, paragraphe 8, de la sixième directive. Cet article 18 ne contiendrait aucune disposition contredisant le pouvoir discrétionnaire des États membres pour fixer les limites temporelles de la déduction. Selon le paragraphe 2 dudit article 18, qui fait référence à «la même période», l'exercice du droit à déduction devrait être le plus immédiat possible, de

sorte que, si l'assujetti n'exerce pas son droit à déduction pendant cette période, sa possibilité de le faire durant une période ultérieure puisse être assortie des conditions que les États membres peuvent imposer en vertu du paragraphe 3 du même article 18.

- 30 En outre, lesdits gouvernements estiment que le délai imparti à l'administration pour recouvrer l'impôt ne peut être égal à celui dont dispose l'assujetti pour exercer son droit à déduction pour des raisons objectives et pratiques, étant donné que l'administration a besoin de temps, à la suite du dépôt de la déclaration fiscale, pour la contrôler et en vérifier le contenu.
- 31 Par ailleurs, le gouvernement italien admet que les États membres doivent respecter le principe d'effectivité, de manière à ne pas rendre impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction. Toutefois, il soutient que le délai de deux ans est, à cet égard, tout à fait adapté.
- 32 La Commission des Communautés européennes fait valoir que la déduction devrait être exercée en respectant les échéances fiscales prévues. Son exercice ne pourrait dès lors être différé indéfiniment. Elle en déduit que la fixation de délais de forclusion pour l'exercice du droit à déduction ne serait pas incompatible avec les objectifs poursuivis par la sixième directive, à condition que ces délais ne soient pas moins favorables que ceux prévus pour l'exercice de droits analogues en matière fiscale (principe d'équivalence) et qu'ils ne soient pas de nature à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire (principe d'effectivité). Elle en conclut que le principe d'équivalence n'est pas respecté en raison du fait que la réglementation en cause au principal accorde un délai de quatre ans à l'administration fiscale pour effectuer des rectifications et des recouvrements, tandis qu'elle ne prévoit qu'un délai de deux ans pour la déduction de la TVA acquittée. Pour ce qui est du respect du principe d'effectivité, la Commission souligne qu'un délai de forclusion biennal pour l'exercice du droit à déduction risquerait, pour ces mêmes motifs, de rendre excessivement difficile l'exercice de ce droit.

- 33 En outre, la Commission estime qu'il serait tout à fait excessif et disproportionné que l'État membre concerné prétende s'enrichir indûment en se fondant sur l'inexécution de simples formalités comptables, bien qu'il faille reconnaître à ce dernier la possibilité de sanctionner les irrégularités en question d'une façon appropriée.
- 34 Dans l'hypothèse où la Cour déciderait que l'article 19 du DPR n° 633/72 n'est pas compatible avec la sixième directive, le gouvernement chypriote propose que les effets dans le temps de l'arrêt à intervenir soient limités de telle sorte que celui-ci ne s'applique qu'à la période postérieure à son prononcé.

Réponse de la Cour

- 35 À titre liminaire, il convient de relever que les questions de la juridiction de renvoi visent à savoir si les articles 17, 18, paragraphe 1, sous d), 21, paragraphe 1, et 22 de la sixième directive s'opposent à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal qui, en cas d'application du régime de l'autoliquidation, subordonne l'exercice du droit à déduction de la TVA au respect d'un délai de forclusion qui est inférieur à celui dont dispose l'administration fiscale pour procéder au recouvrement de la taxe.
- 36 Toutefois, il ressort de la décision de renvoi que l'essentiel du litige au principal trouve son origine dans l'irrégularité comptable commise par Ecotrade, à savoir l'inscription erronée des transactions en cause dans le seul registre des achats en exonération de la TVA, une telle irrégularité ayant également entaché les déclarations fiscales relatives à la TVA établies par cette société, ce qui a conduit l'Agenzia à opérer une rectification de ces déclarations. Ce cas de figure est clairement distinct de l'hypothèse dans laquelle le contribuable, ayant connaissance du caractère taxable d'une livraison, omet, par tardivité ou par négligence, de réclamer la déduction de la TVA en amont dans le délai prévu par la réglementation nationale.

37 Il y a lieu de rappeler, à cet égard, que, selon une jurisprudence constante, il incombe à la Cour de fournir à la juridiction nationale tous les éléments d'interprétation relevant du droit communautaire qui peuvent être utiles au jugement de l'affaire dont elle est saisie, qu'elle y ait fait ou non référence dans l'énoncé de ses questions (voir, notamment, arrêts du 2 février 1994, *Verband Sozialer Wettbewerb*, dit «Clinique», C-315/92, Rec. p. I-317, point 7; du 4 mars 1999, *Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola*, C-87/97, Rec. p. I-1301, point 16; du 7 septembre 2004, *Trojani*, C-456/02, Rec. p. I-7573, point 38, ainsi que du 12 mai 2005, *RAL (Channel Islands)* e.a., C-452/03, Rec. p. I-3947, point 25).

38 Dès lors, il y a lieu de reformuler les questions posées par la juridiction de renvoi, qu'il convient d'examiner ensemble, en ce sens que cette dernière demande, en premier lieu, si les articles 17, 18, paragraphes 2 et 3, et 21, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive s'opposent à l'instauration d'un délai de forclusion pour l'exercice du droit à déduction de la TVA, tel que celui prévu par la réglementation nationale en cause au principal, en cas d'application du régime de l'autoliquidation (ci-après le «délai de forclusion»), et si, en second lieu, les articles 18, paragraphe 1, sous d), et 22 de cette même directive s'opposent à une pratique de rectification des déclarations et de recouvrement de la TVA qui sanctionne une irrégularité comptable et déclarative, telle que celle en cause au principal, par un refus du droit à déduction en cas d'application dudit régime de l'autoliquidation (ci-après la «pratique de rectification et de recouvrement»).

Sur le délai de forclusion

39 Il convient de souligner, d'emblée, qu'un assujetti redevable de la TVA en tant que destinataire de services est en mesure d'invoquer le droit à déduction visé à l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive (voir arrêt du 1^{er} avril 2004, *Bockemühl*, C-90/02, Rec. p. I-3303, point 37). Selon une jurisprudence constante, le droit à déduction prévu à cet article 17 fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut en principe être limité (voir arrêts du 21 mars 2000, *Gabalfrija* e.a., C-110/98 à C-147/98, Rec. p. I-1577, point 43, ainsi que *Bockemühl*, précité, point 38).

- 40 Il est également de jurisprudence constante que le droit à déduction s'exerce immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir, notamment, arrêts du 21 septembre 1988, *Commission/France*, 50/87, Rec. p. 4797, points 15 à 17; du 15 janvier 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rec. p. I-1, point 15; *Gabalfrisa e.a.*, précité, point 43, ainsi que *Bockemühl*, précité, point 38).
- 41 En effet, ainsi qu'il ressort du libellé de l'article 18, paragraphe 2, de la sixième directive, le droit à déduction s'exerce, en principe, «au cours de la même période» que celle pendant laquelle ce droit a pris naissance.
- 42 Un assujetti peut néanmoins être autorisé à procéder à la déduction, en vertu de l'article 18, paragraphe 3, de la sixième directive, même s'il n'a pas exercé son droit au cours de la période pendant laquelle ce droit a pris naissance. Toutefois, dans cette hypothèse, son droit à déduction est assorti de certaines conditions et modalités fixées par les États membres.
- 43 Il s'ensuit que les États membres peuvent exiger que le droit à déduction soit exercé soit pendant la période au cours de laquelle il a pris naissance, soit pendant une période plus longue, sous réserve du respect de certaines conditions et modalités fixées par leurs réglementations nationales.
- 44 En outre, la possibilité d'exercer le droit à déduction sans aucune limitation dans le temps irait à l'encontre du principe de la sécurité juridique qui exige que la situation fiscale de l'assujetti, eu égard à ses droits et obligations vis-à-vis de l'administration fiscale, ne soit pas indéfiniment susceptible d'être remise en cause.
- 45 Par conséquent, la thèse selon laquelle le droit à déduction ne pourrait être assorti d'aucun délai de forclusion ne saurait être retenue.

- 46 Il y a lieu d'ajouter qu'un délai de forclusion dont l'échéance a pour conséquence de sanctionner le contribuable insuffisamment diligent, qui a omis de réclamer la déduction de la TVA en amont, en lui faisant perdre le droit à déduction, ne saurait être considéré comme incompatible avec le régime établi par la sixième directive, pour autant, d'une part, que ce délai s'applique de la même manière aux droits analogues en matière fiscale fondés sur le droit interne et à ceux fondés sur le droit communautaire (principe d'équivalence) et, d'autre part, qu'il ne rend pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction (principe d'effectivité) (voir arrêts du 27 février 2003, *Santex*, C-327/00, Rec. p. I-1877, point 55, et du 11 octobre 2007, *Lämmerzahl*, C-241/06, Rec. p. I-8415, point 52).
- 47 En ce qui concerne le principe d'équivalence, il ne ressort pas du dossier et, au demeurant, il n'a pas non plus été allégué devant la Cour que le délai de forclusion prévu à l'article 19, premier alinéa, du DPR n° 633/72 ne respecte pas ce principe.
- 48 Pour ce qui est du principe d'effectivité, il y a lieu de souligner qu'un délai de forclusion de deux ans, tel que celui en cause au principal, ne saurait, en soi, rendre en pratique l'exercice du droit à déduction impossible ou excessivement difficile, étant donné que l'article 18, paragraphe 2, de la sixième directive permet aux États membres d'exiger que l'assujetti exerce son droit à déduction pendant la même période que celle au cours de laquelle ce droit a pris naissance.
- 49 Il convient, également, d'examiner si cette conclusion n'est pas infirmée par le fait que, selon la réglementation nationale, l'administration fiscale dispose, pour exiger le recouvrement de la TVA due, d'un délai plus long que celui accordé aux assujettis pour demander la déduction de celle-ci.
- 50 À cet égard, il convient de souligner que l'administration fiscale n'a connaissance des données nécessaires pour fixer le montant de la TVA exigible et celui des déductions

à opérer qu'à partir du moment où la déclaration fiscale de l'assujetti lui est parvenue. En cas d'inexactitude de la déclaration ou lorsque celle-ci s'avère incomplète, ce n'est donc qu'à compter de ce moment que l'administration peut procéder à la rectification de cette déclaration et, le cas échéant, au recouvrement de la taxe impayée (voir, en ce sens, arrêt du 19 novembre 1998, SFI, C-85/97, Rec. p. I-7447, point 32).

- 51 Partant, la situation de l'administration fiscale ne saurait être comparée à celle d'un assujetti (arrêt SFI, précité, point 32). Or, ainsi que la Cour l'a déjà jugé, le fait qu'un délai de forclusion commence à courir à l'égard de l'administration fiscale à une date postérieure au point de départ du délai de forclusion opposable à l'assujetti pour l'exercice de son droit à déduction n'est pas de nature à porter atteinte au principe d'égalité (voir, en ce sens, arrêt SFI, précité, point 33).
- 52 Dès lors, un délai de forclusion, tel que celui en cause au principal, ne rend pas impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à déduction par le simple fait que l'administration fiscale dispose, pour procéder au recouvrement de la TVA impayée, d'un délai qui excède celui accordé à l'assujetti pour exercer un tel droit.
- 53 Cette conclusion demeure valable lorsque, comme dans les affaires au principal, il est fait application du régime de l'autoliquidation. En effet, l'article 18, paragraphes 2 et 3, de la sixième directive trouve également à s'appliquer à un tel régime. Cela ressort sans équivoque du libellé de ces dispositions qui renvoient, toutes deux, expressément au paragraphe 1 de ce même article qui vise, sous d), l'hypothèse de l'autoliquidation.
- 54 À la lumière de ce qui précède, il convient de répondre à la juridiction de renvoi que les articles 17, 18, paragraphes 2 et 3, ainsi que 21, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui prévoit un délai de forclusion pour l'exercice du droit à déduction, tel que celui en cause au

principal, pour autant que les principes d'équivalence et d'effectivité sont respectés. Le principe d'effectivité n'est pas méconnu par le simple fait que l'administration fiscale dispose, pour procéder au recouvrement de la TVA impayée, d'un délai qui excède celui accordé aux assujettis pour exercer leur droit à déduction.

Sur la pratique de rectification et de recouvrement

- 55 Il convient d'examiner la question de savoir si la sixième directive s'oppose à une pratique de rectification et de recouvrement qui sanctionne une irrégularité comptable, consistant, comme il a été rappelé au point 36 du présent arrêt, en l'inscription erronée des transactions en cause dans le seul registre des achats en exonération de la TVA, irrégularité qui a également entaché les déclarations fiscales établies par Ecotrade, par un refus du droit à déduction en cas d'application du régime de l'autoliquidation.
- 56 Il y a lieu de préciser, à cet égard, que, conformément au régime de l'autoliquidation instauré à l'article 21, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive, Ecotrade, en tant que destinataire de prestations de services fournies par des assujettis établis à l'étranger, était redevable de la TVA sur les opérations effectuées, à savoir la TVA en amont, tout en pouvant, en principe, déduire exactement cette même taxe de telle sorte qu'aucun montant n'est dû au Trésor public.
- 57 Cependant, lorsque le régime de l'autoliquidation trouve à s'appliquer, comme dans les affaires au principal, l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la sixième directive autorise les États membres à établir des formalités que l'assujetti doit remplir pour pouvoir exercer son droit à déduction.

- 58 Il résulte de l'application d'une telle formalité, instaurée en droit italien en particulier par l'article 47, paragraphe 1, du décret-loi n° 331/93, qu'Ecotrade aurait dû émettre une «autofacture» relative aux transactions en cause et inscrire, de manière distincte, cette autofacture, ainsi que la facture émise par le prestataire des services concernés, dans le registre des factures émises et dans celui des achats, de sorte qu'elle aurait eu un crédit de TVA correspondant précisément à la taxe due.
- 59 En outre, selon l'article 22, paragraphes 2 et 4, de la sixième directive, tout assujetti doit tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA ainsi que son contrôle par l'administration fiscale et déposer une déclaration dans laquelle doivent figurer toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer. Afin de s'assurer que tout assujetti remplit ces obligations, le paragraphe 7 du même article 22 autorise les États membres à prendre les mesures nécessaires à cette fin, y compris dans le cas de l'autoliquidation.
- 60 Or, dans les affaires au principal, est en cause une méconnaissance par Ecotrade, d'une part, de ses obligations résultant des formalités établies par la réglementation nationale en application de l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la sixième directive et, d'autre part, de ses obligations de comptabilité ainsi que de déclaration ressortant, respectivement, de l'article 22, paragraphes 2 et 4, de cette même directive (ci-après la «méconnaissance d'obligations comptables»).
- 61 Il convient donc d'examiner si une telle méconnaissance peut être valablement sanctionnée par un refus du droit à déduction en cas d'application du régime de l'autoliquidation.
- 62 En ce qui concerne les obligations qui découlent de l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la sixième directive, s'il est vrai que cette disposition permet aux États

membres d'établir les formalités portant sur l'exercice du droit à déduction dans le cas de l'autoliquidation, la méconnaissance de celles-ci par l'assujetti ne saurait le priver de son droit à déduction.

63 En effet, dès lors qu'il est incontestable que le régime de l'autoliquidation était applicable aux affaires au principal, le principe de neutralité fiscale exige que la déduction de la TVA en amont soit accordée si les exigences de fond sont satisfaites, même si certaines exigences formelles ont été omises par les assujettis (voir, par analogie, arrêt du 27 septembre 2007, Collée, C-146/05, Rec. p. I-7861, point 31).

64 En conséquence, dès lors que l'administration fiscale dispose des données nécessaires pour établir que l'assujetti, en tant que destinataire des transactions en cause, est redevable de la TVA, elle ne saurait imposer, en ce qui concerne le droit de ce dernier de déduire cette taxe, des conditions supplémentaires pouvant avoir pour effet de réduire à néant l'exercice de ce droit (voir arrêt Bockemühl, précité, point 51).

65 Il en va de même de l'article 22, paragraphes 7 et 8, de la sixième directive, en vertu duquel les États membres prennent les mesures nécessaires pour s'assurer que l'assujetti remplit ses obligations de déclaration et de paiement ou prévoient d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude.

66 En effet, si ces dispositions permettent aux États membres de prendre certaines mesures, celles-ci ne doivent cependant pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs mentionnés au point précédent. De telles mesures ne peuvent, dès lors, être utilisées de manière telle qu'elles remettraient systématiquement en cause le droit à déduction de la TVA, lequel est un principe fondamental du

système commun de la TVA mis en place par la législation communautaire en la matière (voir arrêts du 18 décembre 1997, *Molenheide e.a.*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, Rec. p. I-7281, point 47, ainsi que *Gabalfrisa e.a.*, précité, point 52).

- ⁶⁷ Or, une pratique de rectification et de recouvrement, telle que celle en cause au principal, qui sanctionne le non-respect par l'assujetti des obligations de comptabilité et de déclaration par un refus du droit à déduction va clairement au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif d'assurer l'application correcte de telles obligations au sens de l'article 22, paragraphe 7, de la sixième directive, dès lors que le droit communautaire n'empêche pas les États membres d'infliger, le cas échéant, une amende ou une sanction pécuniaire proportionnée à la gravité de l'infraction afin de sanctionner la méconnaissance desdites obligations.
- ⁶⁸ Ladite pratique va également au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer l'exacte perception de la TVA et pour éviter la fraude au sens de l'article 22, paragraphe 8, de la sixième directive, puisqu'elle peut même aboutir à la perte du droit à déduction si la rectification de la déclaration par l'administration fiscale n'intervient qu'après l'échéance du délai de forclusion dont dispose l'assujetti pour procéder à la déduction (voir, par analogie, arrêt *Gabalfrisa e.a.*, précité, points 53 et 54).
- ⁶⁹ Une telle pratique de rectification et de recouvrement ne saurait être non plus justifiée au titre de l'article 17, paragraphes 6 et 7, de la sixième directive. En effet, ces deux dispositions ne trouvent pas à s'appliquer dans une situation telle que celle des affaires au principal, dès lors qu'elles régissent l'existence même du droit à déduction et non pas les modalités d'exercice de celui-ci. Au demeurant, ledit paragraphe 6 ne s'applique qu'aux dépenses qui n'ont pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation, alors qu'il est constant que de telles dépenses ne sont pas en cause au principal. Quant à la faculté dont disposent les États membres en vertu dudit paragraphe 7, il suffit de souligner que ces derniers ne peuvent s'en prévaloir qu'à la condition

d'avoir eu recours au préalable à la consultation prévue à l'article 29 de la même directive (voir, en ce sens, arrêts du 8 janvier 2002, *Metropol et Stadler*, C-409/99, Rec. p. I-81, points 61 à 63, ainsi que du 14 septembre 2006, *Stradasfalti*, C-228/05, Rec. p. I-8391, point 29), ce qui, selon le dossier, n'est pas le cas de la République italienne.

70 Par ailleurs, il ne ressort pas des décisions de renvoi et il n'a, au demeurant, pas non plus été allégué devant la Cour que la méconnaissance par Ecotrade de ses obligations comptables est le résultat de la mauvaise foi ou d'une fraude de cette société.

71 En tout état de cause, la bonne foi de l'assujetti n'est pertinente pour la réponse à donner à la juridiction de renvoi que dans la mesure où il existe, en raison du comportement de cet assujetti, un risque de pertes de recettes fiscales pour l'État membre concerné (voir, en ce sens, arrêt *Collée*, précité, points 35 et 36). Cependant, ne saurait être considérée comme entraînant un risque de pertes de recettes fiscales une méconnaissance d'obligations comptables, telle que celle en cause au principal, étant donné que, comme il a été rappelé au point 56 du présent arrêt, dans le cadre de l'application du régime de l'autoliquidation, aucun montant n'est dû, en principe, au Trésor public. Pour ces raisons, une telle méconnaissance ne saurait non plus être assimilée à une opération entachée de fraude ou à un usage abusif des normes communautaires, dès lors qu'elle n'a pas été effectuée en vue d'obtenir un avantage fiscal indu (voir, en ce sens, arrêt *Collée*, précité, point 39).

72 Il convient, dès lors, de répondre à la juridiction de renvoi que les articles 18, paragraphe 1, sous d), et 22 de la sixième directive s'opposent à une pratique de rectification et de recouvrement qui sanctionne une méconnaissance, telle que celle commise dans les affaires au principal, d'une part, des obligations résultant des formalités établies par la réglementation nationale en application de cet article 18,

paragraphe 1, sous d), et, d'autre part, des obligations de comptabilité ainsi que de déclaration ressortant respectivement dudit article 22, paragraphes 2 et 4, par un refus du droit à déduction en cas d'application du régime de l'autoliquidation.

- 73 Eu égard à la réponse donnée au point 54 du présent arrêt, il n'y a pas lieu de statuer sur la proposition du gouvernement chypriote de limiter les effets du présent arrêt dans le temps.

Sur les dépens

- 74 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

- 1) **Les articles 17, 18, paragraphes 2 et 3, ainsi que 21, paragraphe 1, 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, telle que modifiée par la directive 2000/17/CE du Conseil, du 30 mars 2000, ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui prévoit un délai de forclusion pour l'exercice du droit à**

déduction, tel que celui en cause au principal, pour autant que les principes d'équivalence et d'effectivité sont respectés. Le principe d'effectivité n'est pas méconnu par le simple fait que l'administration fiscale dispose, pour procéder au recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée impayée, d'un délai qui excède celui accordé aux assujettis pour exercer leur droit à déduction.

- 2) Toutefois, les articles 18, paragraphe 1, sous d), et 22 de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 2000/17, s'opposent à une pratique de rectification des déclarations et de recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée qui sanctionne une méconnaissance, telle que celle commise dans les affaires au principal, d'une part, des obligations résultant des formalités établies par la réglementation nationale en application de cet article 18, paragraphe 1, sous d), et, d'autre part, des obligations de comptabilité ainsi que de déclaration ressortant respectivement dudit article 22, paragraphes 2 et 4, par un refus du droit à déduction en cas d'application du mécanisme de l'autoliquidation.

Signatures