

**Affaire C-9/20**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

10 janvier 2020

**Jurisdiction de renvoi :**

Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hamburg, Allemagne)

**Date de la décision de renvoi :**

10 décembre 2019

**Partie requérante :**

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

**Partie défenderesse :**

Finanzamt Hamburg-Oberalster

---

**Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hamburg, Allemagne)**

**Ordonnance**

Dans le litige opposant

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

[OMISSIS] Hamburg

- partie requérante -

[OMISSIS]

à

Finanzamt Hamburg-Oberalster

[OMISSIS]

- partie défenderesse -

ayant pour la taxe sur le chiffre d'affaires pour les exercices 2013 à 2015  
objet la taxe sur le chiffre d'affaires provisoire pour l'exercice 2016

le Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg), [OMISSIS] le 10 décembre 2019 [OMISSIS]

[OMISSIS] [Or. 2]

**a rendu l'ordonnance dont le dispositif est le suivant :**

I. En application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), la Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions suivantes, aux fins d'une décision à titre préjudiciel :

1. L'article 167 de la directive 2006/112/CE, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée 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 service 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 2006/112/CE, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée 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 service 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 ?

II. Il est sursis à statuer jusqu'à la décision de la Cour de justice de l'Union européenne. [Or. 3]

**INDICATION DES VOIES DE RECOURS**

[OMISSIS] [Or. 4]

**A. Les faits de l'espèce et l'objet du litige**

- 1 Les parties au principal sont en désaccord sur le point de savoir si le droit du destinataire de la prestation à la déduction de la taxe payée en amont en application de l'article 15, paragraphe 1, première phrase, point 1, de l'Umsatzsteuergesetz (loi allemande relative à la taxe sur le chiffre d'affaires,

ci-après l'« UStG ») naît dès la réalisation de l'opération ou seulement à l'encaissement de la contrepartie financière, lorsque le prestataire calcule la taxe sur le chiffre d'affaires d'après les contreparties financières encaissées [assujetti dit « imposé d'après la méthode de la comptabilité de caisse » (« Ist-Versteuerer »)].

- 2 La requérante, une société de droit civil, a réalisé lors des exercices litigieux des opérations de mise en location d'un terrain à destination industrielle et commerciale. La requérante était elle-même locataire de ce terrain. Tant la requérante que le bailleur avaient valablement renoncé à l'exonération de ces opérations de location et, partant, opté pour la taxe sur le chiffre d'affaires. Tous deux avaient été autorisés par l'administration fiscale, conformément à l'article 20 de 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, la requérante disposait d'une facture permanente en bonne et due forme.
- 3 À partir de l'exercice 2004, la requérante s'est vu accorder des sursis pour le paiement d'une partie des loyers. En conséquence de cela, elle a, lors des exercices litigieux 2013 à 2016, procédé à des paiements au titre de la mise à disposition du terrain dont elle avait bénéficié de 2009 à 2012. Dans le détail, les paiements se répartissent comme suit :

2013 :	22.382.00 € <u>16.898.00 €</u> 39.280.00 €	Pour la période de location 2009 Pour la période de location 2010
2014 :	14.075,98 € <u>25.204.02 €</u> 39.280,00 €	Pour la période de location 2010 Pour la période de location 2011
2015 :	5.769,30 € <u>1.370.70 €</u> 7.140,00 €	Pour la période de location 2011 Pour la période de location 2012
2016 :	<u>7.140.0 €</u> 7.140.0 €	Pour la période de location 2012

**[Or. 5]**

- 4 En outre, en 2016, la requérante a bénéficié, pour le restant dû, d'une remise de dette à hauteur de 22 462,62 € de la part du bailleur.

- 5 Les paiements susmentionnés incluaient tous 19 % de taxe sur le chiffre d'affaires. La requérante 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.
- 6 Ce procédé a été critiqué dans le cadre d'un contrôle externe de la taxe sur le chiffre d'affaires. L'examinatrice a considéré que le droit à déduction de la taxe payée en amont avait pris naissance dès la réalisation de l'opération – en l'espèce, la mise à disposition du terrain sur une base mensuelle – et qu'il aurait donc dû être invoqué pour les exercices correspondants respectifs. En conséquence de ce constat, des avis d'imposition ont été émis pour les exercices 2011 à 2015, ainsi que des avis provisoires d'imposition à la taxe sur le chiffre d'affaires pour 2016. Dans tous ces avis d'imposition, la taxe d'amont n'était plus calculée sur la base des règlements effectués lors de chacune de ces années, mais en fonction du loyer convenu chaque année. Les incidences fiscales pour chacune de ces années ont été les suivantes :
- 2013 : moins de taxe d'amont, soit une imposition additionnelle à hauteur de 6 271,60 €
  - 2014 : moins de taxe d'amont, soit une imposition additionnelle à hauteur de 6 271,60 €
  - 2015 : moins de taxe d'amont, soit une imposition additionnelle à hauteur de 1 140,00 €
  - 2016 : moins de taxe d'amont, soit une imposition additionnelle à hauteur de 4 726,47 €
- 7 Pour les exercices 2011 et 2012, la taxe a été respectivement réduite de 2 759,79 € et 2 665,32 €, étant donné que les nouveaux arriérés de loyers générés au cours de ces années excédaient les paiements versés pour les années précédentes. Les avis d'imposition pour les exercices 2011 et 2012 ne sont donc pas inclus dans l'objet du présent litige.
- 8 Les avis pour les années antérieures à 2011 n'ont pas été modifiés, la liquidation de la taxe étant prescrite. Ces avis ne sont pas non plus inclus dans l'objet du litige. Cela a pour conséquence que la taxe sur le chiffre d'affaires qui était incluse dans les loyers payés en 2013 et 2014 pour les périodes de location 2009 et 2010 n'a pas été portée au compte de la requérante en tant que taxe d'amont. **[Or. 6]** Au cours des exercices 2009 et 2010, la requérante n'a pas fait valoir cette taxe d'amont. Pour les exercices 2013 et 2014, elle n'est pas reconnue par la défenderesse, au motif que le droit à déduction de la taxe payée en amont serait déjà né en 2009 ou, dans le second cas, en 2010, et qu'il aurait déjà dû être invoqué à cette époque.

- 9 Le 3 juillet 2017, la requérante a introduit une réclamation 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. La requérante a formé un recours le 28 novembre 2017.
- 10 La requérante fait valoir que les avis d'imposition attaqués violent la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (directive TVA). La thèse de la défenderesse selon laquelle le droit à déduction de la taxe payée en amont naît toujours dès la réalisation de l'opération n'est pas pertinente au regard de cette directive. Lorsque le prestataire calcule la taxe dont il est redevable d'après les contreparties financières encaissées, le droit à déduction fiscale du destinataire de la prestation ne naît en effet qu'au moment où ledit destinataire de la prestation s'est acquitté de la compensation financière. C'est donc à juste titre que la requérante a constamment fait valoir son droit à déduction seulement lors de l'année du paiement.

## **B. Les règles de droit pertinentes**

### I. Droit national

- 11 Les dispositions pertinentes de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG ») sont libellées comme suit :

#### Article 13 Exigibilité de la taxe

##### (1) La taxe devient exigible

1.

pour les livraisons et autres prestations

a)

en cas de calcul de la taxe en fonction des contreparties convenues (article 16, paragraphe 1, première phrase), à l'expiration de l'exercice de déclaration provisoire au cours duquel les prestations ont été exécutées. Cela s'applique également aux prestations partielles. Il y a prestation partielle lorsque la contrepartie financière de certaines parties d'une prestation économiquement séparable est convenue séparément. Si [Or. 7] la contrepartie financière, ou une partie de celle-ci, est encaissée avant que la prestation ou la prestation partielle ne soit exécutée, la taxe y afférente devient exigible à l'expiration de l'exercice de déclaration provisoire au cours duquel la contrepartie ou la contrepartie partielle a été encaissée,

b)

en cas de calcul de la taxe en fonction des contreparties financières encaissées (article 20), à l'expiration de l'exercice de déclaration provisoire au cours duquel ces contreparties ont été encaissées, [...]

#### Article 15 Déduction de la taxe payée en amont

(1) L'entrepreneur peut déduire les montants suivants au titre de la taxe payée en amont

1.

la taxe légalement due au titre des livraisons et autres prestations effectuées par un autre entrepreneur pour les besoins de son entreprise. L'exercice du droit à déduction suppose que l'entrepreneur détienne une facture établie conformément aux articles 14 et 14a. [...]

#### Article 16 Calcul de la taxe, exercice d'imposition et imposition à l'unité

(1) La taxe est calculée en fonction des contreparties financières convenues, sauf si l'article 20 s'applique. L'exercice d'imposition est l'année civile. [...]

(2) Les montants déductibles au titre de l'article 15, relevant de l'exercice d'imposition, seront déduits de la taxe calculée selon le paragraphe 1.

#### Article 20 Calcul de la taxe en fonction des contreparties financières encaissées

Le Finanzamt (administration fiscale) peut, sur demande, autoriser un entrepreneur

1.

dont le chiffre d'affaires global (article 19, paragraphe 3) n'a pas dépassé 500 000 euros au cours de l'année civile précédente, ou

2.

qui, en application de l'article 148 de l'Abgabenordnung (code fiscal), est dispensé de l'obligation de tenir des livres comptables et d'établir régulièrement des comptes sur la base d'inventaires annuels, ou

3.

dans la mesure où il effectue des opérations au titre d'une activité exercée en tant que membre d'une profession libérale, au sens de l'article 18, paragraphe 1, point 1, de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu),

à calculer la taxe non pas en fonction des contreparties financières convenues (article 16, paragraphe 1, première phrase), mais en fonction des contreparties financières encaissées. [...]

## II. Droit de l'Union

- 12 Selon la juridiction de renvoi, les dispositions suivantes de la directive TVA sont pertinentes pour l'affaire au principal : **[Or. 8]**

### Article 63

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.

### Article 66

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 ;

[...]

### Article 167

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

### Article 167 bis

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.

[...]

### Article 179

La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période imposable, du montant de la TVA pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu de l'article 178, au cours de la même période.

[...]



## Article 180

Les États membres peuvent autoriser un assujetti à procéder à une déduction qui n'a pas été effectuée conformément aux articles 178 et 179.

## Article 226

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 [Or. 9] 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 » ;

[...]

## C. Motivation des questions préjudicielles

### I. Première question préjudicielle

- 13 La première question porte sur le point de savoir si le droit à déduction prend toujours naissance, sans exception, au moment où la taxe déductible devient exigible, conformément à l'article 167 de la directive TVA, ou si les États membres – ainsi que le pense la défenderesse – peuvent déroger à ce principe si le législateur national a fait usage de la règle facultative de l'article 66, sous b), de la directive TVA et que, par conséquent, en vertu du droit national, la taxe ne devient exigible à l'encontre du prestataire qu'à l'encaissement du prix.

### 1. Appréciation juridique au regard du droit national

- 14 Au regard du droit national, la position de la partie défenderesse s'avère être justifiée. En vertu de l'article 15, paragraphe 1, première phrase, point 1 de l'UStG, le droit à déduction prend naissance lorsque la livraison ou autre prestation a été réalisée.
- 15 Peu importe, dans ce contexte, le moment auquel la taxe devient exigible à l'encontre du prestataire. Peu importe, en particulier, que le prestataire calcule la taxe en application de l'article 16, paragraphe 1, première phrase, de l'UStG, en fonction des contreparties financières convenues [c'est-à-dire qu'il soit un assujetti imposé selon la méthode de la comptabilité d'exercice (« Soll-Versteuerer »)] ou qu'il la calcule en application de l'article 20 de l'UStG, en fonction des contreparties financières encaissées [c'est-à-dire qu'il soit un assujetti imposé selon la méthode de la comptabilité de caisse



(« Ist-Versteuerer »)]. Certes, dans les cas relevant de l'article 20 de l'UStG (assujetti imposé selon la méthode de la comptabilité de caisse), la taxe ne devient exigible à l'encontre du prestataire, conformément à l'article 13, paragraphe 1, sous b), de l'UStG, que lorsque le prestataire encaisse la contrepartie financière. Toutefois, la disposition de l'article 20 de l'UStG n'a pas d'incidence sur le moment de la déduction de la taxe d'amont par le destinataire de la prestation [OMISSIS] [Or. 10] [OMISSIS].

- 16 Cette analyse n'est pas remise en cause par le fait que le droit à la déduction de la taxe d'amont au titre de l'article 15, paragraphe 1, première phrase, point 1, de l'UStG ne se rapporte qu'à la taxe « légalement due ». Ce qualificatif ne signifie pas que le droit à déduction suppose que la taxe soit déjà devenue exigible à l'encontre du prestataire, mais, en substance, que l'opération en question doit être une opération imposable en vertu de l'UStG qui n'est pas exonérée de l'impôt et qu'une taxe qui est indiquée de manière erronée n'ouvre pas droit à déduction [OMISSIS].
- 17 De même, il importe peu, en ce qui concerne le droit à déduction du destinataire de la prestation, que lui-même soit assujetti en fonction des contreparties financières convenues ou en fonction des contreparties financières encaissées. Le législateur allemand n'a pas fait usage de la faculté qu'ouvre l'article 167 bis de la directive TVA de subordonner le droit à déduction des assujettis imposés selon la méthode de la comptabilité de caisse au paiement de la contrepartie financière.
- 18 Ainsi, en vertu du droit national, le droit à déduction du destinataire de la prestation prend naissance dès la réalisation de l'opération également lorsque le prestataire est un assujetti imposé selon la méthode de la comptabilité de caisse et qu'il n'a pas encore perçu la contrepartie financière. Le destinataire de la prestation acquiert alors un droit à déduction, bien que le prestataire ne soit pas encore redevable de la taxe sur le chiffre d'affaires correspondante.

## 2. Doutes concernant l'interprétation du droit de l'Union

- 19 Une appréciation différente pourrait découler de l'article 167 de la directive TVA. En vertu de cette disposition, le droit à déduction ne prend naissance qu'au moment où la taxe déductible devient exigible.
- 20 a) En vertu de l'article 66, sous b), de la directive TVA, les États membres peuvent prévoir que la taxe ne devienne exigible à l'encontre de certains assujettis qu'à l'encaissement [Or. 11] du prix. Le législateur national a fait usage de cette possibilité à l'article 13, paragraphe 1, sous b), de l'UStG. Cependant, en vertu du droit national, le droit à déduction de la taxe d'amont, même dans ces cas, prend naissance dès que la livraison ou autre prestation a été exécutée. Une contradiction apparaît donc entre une application rigoureuse de l'article 167 de la directive TVA et le droit national, puisque celui-ci rompt le lien entre exigibilité de la taxe et droit à déduction, établi audit article 167 de la directive TVA [OMISSIS]. À la connaissance de la juridiction de céans, la Cour ne s'est pas encore exprimée sur

cette question [qui a été laissée en suspens dans l'arrêt du 16 mai 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, points 33 et suivants].

- 21 Un élément qui pourrait plaider en faveur d'une application rigoureuse de l'article 167 de la directive TVA est – outre le libellé clair de cette disposition – le nouvel article 226, point 7 bis, de la directive TVA, inséré par la directive 2010/45/UE du 13 juillet 2010 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne les règles de facturation (JO L 189, p. 1 – ci-après la « directive sur les règles de facturation »). Cette disposition prévoit que, lorsque la TVA devient exigible conformément à l'article 66, sous b), et que le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible, la mention « Comptabilité de caisse » doit figurer sur la facture. Cette mention supplémentaire permet d'informer le destinataire, qui pourra alors en tirer des conséquences qui s'imposent en ce qui concerne la déduction de la taxe d'amont, du fait que le prestataire est imposé selon les contreparties financières encaissées. Il est soutenu, en doctrine, qu'il résulte de l'article 226, point 7 bis, de la directive TVA que le rapport entre l'exigibilité de la taxe et le droit à déduction qui est établi à l'article 167 de la directive TVA est désormais impératif [OMISSIS].
- 22 Le délai de transposition de la directive 2010/45/UE a expiré au 31 décembre 2012 ; néanmoins, le législateur allemand n'a pas transposé l'article 226, point 7 bis, de la directive TVA. Cela semble logique au regard de son droit interne ; en effet, en vertu du droit national, le destinataire d'une facture n'a pas besoin d'être informé sur le point de savoir si l'auteur de la facture est imposé selon les contreparties financières encaissées, étant donné que cette circonstance n'affecte pas son droit à déduction. **[Or. 12]**
- 23 b) Le droit interne est en revanche compatible avec l'article 167 de la directive TVA si l'on considère que ledit article 167 n'énonce pas une règle impérative, mais seulement une « idée directrice » [OMISSIS].
- 24 Le fait que l'article 167 de la directive TVA ne soit qu'une idée directrice pourrait découler d'une déclaration du Conseil et de la Commission reprise dans un compte rendu de travaux préparatoires concernant l'article 17, paragraphe 1, 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 (JO 1977, L 145, p. 1) [OMISSIS]. Le libellé de l'article 17, paragraphe 1, de la directive 77/388/CEE est identique à celui de l'article 167 de la directive TVA, dont il est la disposition devancière. D'après la déclaration susmentionnée, les États membres peuvent déroger au principe prévu à l'article 17, paragraphe 1, de la directive lorsque le fournisseur ou le prestataire de services est imposé selon les recettes qu'il a encaissées [OMISSIS].
- 25 Des doutes sont toutefois permis quant au point de savoir si cette déclaration reprise dans un compte rendu de travaux préparatoires peut être utilisée aux fins de l'interprétation de la directive TVA. Certes, des déclarations inscrites dans des

procès-verbaux peuvent en principe être invoquées à l'appui de l'interprétation d'actes juridiques de l'Union européenne (voir par exemple arrêt du 19 juin 2008, Commission/Luxembourg, C-319/06, EU:C:2008:350, point 32). Toutefois, selon la jurisprudence de la Cour, cela ne saurait être le cas lorsque le contenu de la déclaration inscrite au procès-verbal ne trouve aucune expression dans le texte de la disposition en cause (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).

- 26 Le point décisif est donc de savoir si le contenu de cette déclaration inscrite dans un compte rendu a été repris dans les dispositions de la directive TVA. Le libellé de l'article 167 de la directive TVA ne prévoit pas de restriction telle que celle qui appert de la déclaration en question. Celle-ci pourrait toutefois avoir trouvé une expression dans **[Or. 13]** la nouvelle disposition de l'article 226, point 7 bis, de la directive TVA. En effet, l'applicabilité de cette disposition dépend, selon son libellé, de deux conditions. Il faut, d'une part, que la taxe devienne exigible à l'encaissement du prix conformément à l'article 66, sous b), de la directive TVA. Puis il faut, d'autre part, que le droit à déduction prenne naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. La seconde condition reprend par conséquent le libellé de l'article 167 de la directive TVA. Or, si l'article 167 de la directive TVA devait être appliqué de manière rigoureuse et sans tolérer d'exception, cette seconde condition serait totalement superflue. Ainsi, des raisons tirées de l'économie du texte, en l'occurrence, de la manière dont l'article 167 de la directive TVA s'articule avec l'article 226, point 7 bis, de cette même directive, suggèrent que l'article 167 de la directive TVA pourrait énoncer non pas une règle stricte, mais une idée directrice dont les États membres peuvent s'écarter.

### 3. Pertinence de la question préjudicielle pour la solution du litige

- 27 La question préjudicielle est pertinente pour la solution du litige. [OMISSIS]  
[indications détaillées]

### II. Seconde question préjudicielle

- 28 La seconde question ne se pose que si les États membres ont le droit de déroger, de la manière décrite ci-dessus, à la règle de l'article 167 de la directive TVA. L'objectif est d'obtenir des éclaircissements sur le point de savoir si l'entrepreneur, dans ces cas, peut en tout état de cause faire valoir le droit à déduction au cours de l'exercice d'imposition lors duquel le droit à déduction aurait pris naissance selon une application rigoureuse de l'article 167 de la directive TVA **[Or. 14]** lorsqu'il n'a plus la possibilité de l'invoquer pour l'exercice d'imposition antérieur qui est pertinent en vertu du droit national.

### 1. Appréciation juridique au regard du droit national

- 29 Si l'entrepreneur a omis de procéder à la déduction de la taxe d'amont, il n'est plus possible, en vertu du droit national, de faire valoir ce droit pour un exercice d'imposition ultérieur. Si la taxe d'amont ne peut plus être invoquée de manière rétroactive – en raison, comme dans l'affaire au principal, de l'expiration du délai de liquidation de la taxe – le droit ne peut plus être exercé.
- 30 En vertu de l'article 16, paragraphe 2, première phrase, de l'UStG, les montants correspondant à la taxe d'amont doivent être déduits dans l'exercice d'imposition dont ils relèvent. En vertu de cette règle, les montants correspondant à la taxe d'amont doivent être déduits dans l'exercice d'imposition au cours duquel les conditions du droit à déduction sont réunies [OMISSIS]. Il ne peut plus être procédé à la déduction de la taxe d'amont au cours d'un exercice imposable ultérieur [OMISSIS]. Un entrepreneur qui a omis de procéder à la déduction de la taxe d'amont au cours de l'exercice imposable pertinent ne pourra remédier à cette omission que s'il est encore possible de modifier la liquidation de la taxe pour l'exercice d'imposition en question [OMISSIS]. Toutefois, une modification de la liquidation sera en tout état de cause exclue si le délai de liquidation de la taxe pour cet exercice a déjà expiré.

### 2. Doutes concernant l'interprétation du droit de l'Union

- 31 L'article 167 de la directive TVA pourrait imposer une appréciation différente dans les cas dans lesquels le droit national, par dérogation à l'article 167 de la directive TVA, fait naître le droit à déduction au cours d'un exercice d'imposition antérieur, mais où ce droit n'a pas été invoqué au cours de cet exercice [Or. 15] et où le droit national exclut la possibilité – comme c'est le cas dans l'affaire au principal – de le faire valoir ultérieurement.
- 32 Selon une jurisprudence constante de la Cour, le droit à déduction de la TVA constitue un principe fondamental du système commun de la TVA, qui a vocation à garantir la neutralité de la TVA. Le droit à déduction de la TVA prévu aux articles 167 et suivants de la directive 2006/112 fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité (arrêts du 15 septembre 2016, *Barlis*, C-138/15 – *Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, points 37 et suivants ; du 21 mars 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, points 37 et suivants, et du 21 novembre 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, points 37 et suivant).
- 33 En droit de l'Union également, le droit à déduction, conformément à l'article 179 de la directive TVA, s'exerce en principe au cours de la période pendant laquelle ce droit a pris naissance (arrêt du 8 mai 2008, *Ecotrade*, C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267, points 40 et suivants). Certes, en application de l'article 180 de la directive TVA, les États membres peuvent autoriser un assujetti à procéder à une déduction qui n'a pas été effectuée conformément à l'article 179 de la directive TVA ; toutefois, le législateur allemand n'a pas fait usage de cette faculté.

- 34 Il pourrait néanmoins s'avérer nécessaire, compte tenu de l'importance fondamentale du droit à déduction, de permettre à l'entrepreneur, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, de déduire la taxe d'amont au cours de la période d'imposition qui résulte de l'application de l'article 167 de la directive TVA même dans le cas où le droit national déroge à cette disposition. Cette solution pourrait en tout état de cause être requise afin que la neutralité de la TVA soit garantie également dans les situations où il n'est plus possible de faire valoir le droit à déduction au cours de la période pertinente en vertu du droit national. Dans un tel cas de figure, la dérogation à l'article 167 de la directive TVA, en principe censée être favorable à l'entrepreneur, s'avère en effet jouer à son détriment.

### 3. Pertinence de la question préjudicielle pour la solution du litige

- 35 La seconde question préjudicielle est pertinente pour la solution du litige s'il est répondu par la négative à la première question et que les États membres peuvent, dans les cas relevant de l'article 66, sous b), de la directive TVA, [Or. 16] déroger à l'article 167 de la directive TVA de la manière décrite ci-dessus. [OMISSIS] [indications détaillées]

### **D. Questions procédurales de droit interne]**

36 [OMISSIS]

37 [OMISSIS]

38 [OMISSIS] [Or. 17] [OMISSIS]

39 [OMISSIS]