

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. JEAN MISCHO

présentées le 14 mars 1989*

*Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,*

Quant à la première question

2. Le Hoge Raad a formulé comme suit sa première question :

« Le droit d'opérer la déduction prévue dans la sixième directive s'étend-il à la taxe qui est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur la facture? »

3. En vertu de l'article 21, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive,

« la taxe sur la valeur ajoutée est *due* par toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture ou sur tout document en tenant lieu ».

4. Les gouvernements allemand et espagnol soutiennent en substance que la disposition de l'article 21, paragraphe 1, sous c), n'a été insérée que pour éviter des fraudes. Même si tout montant figurant sur une facture doit être versé au Trésor par celui qui a établi cette facture, ce montant ne donnerait cependant pas droit à déduction s'il ne correspondait pas à une taxe effectivement due aux termes de la législation.

1. Genius Holding BV, partie demanderesse au principal (dénommée Genius BV à l'époque des faits), s'est vu imposer par décision de l'inspecteur des impôts un redressement de la base d'imposition de la taxe sur le chiffre d'affaires pour la période comprise entre le 1^{er} juillet et le 31 décembre 1982. Confirmée ensuite par un arrêt rendu le 28 mai 1985 par le Gerechtshof d'Amsterdam, cette décision a été prise au motif que la demanderesse aurait à tort déduit une taxe qui lui avait été facturée par un de ses sous-traitants, parce que la taxe en question lui avait été facturée indûment et ne saurait donc être déduite. La demanderesse au principal a alors formé un pourvoi devant le Hoge Raad des Pays-Bas, qui a estimé que le pourvoi soulève des questions qui, pour recevoir une réponse, demandent une interprétation des dispositions contenues dans l'article 17, paragraphe 2, ab initio et sous a), de l'article 18, paragraphe 1, de l'article 21, paragraphe 1, et de l'article 22, paragraphes 3 et 8, de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (directive 77/388/CEE, JO L 145 du 13.6.1977, p. 1, ci-après « sixième directive »).

* Langue originale: le français.

5. Le gouvernement allemand fait valoir notamment que la déduction opérée en raison de la taxe sur le chiffre d'affaires indûment mentionnée sur la facture serait incompatible avec l'article 17, paragraphe 2, sous a). Cette disposition est rédigée comme suit:

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

a) la taxe sur la valeur ajoutée *due* ou *acquittée* pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti. »

6. L'expression « taxe due » viserait donc uniquement la taxe qui doit être versée au Trésor sur la base d'une application correcte de la législation, et non pas celle qui est uniquement due parce qu'elle est mentionnée sur la facture.

7. Au cours de l'audience, le gouvernement allemand a insisté tout particulièrement sur les changements apportés par le Conseil à la proposition de directive déposée par la Commission. L'article 17, paragraphe 2, sous a), de celle-ci prévoyait que l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable

« la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est facturée ... pour les biens qui lui sont ou seront livrés ou pour les services qui lui sont ou seront rendus ».

Le Conseil a remplacé l'expression la « taxe facturée » par la « taxe due ou acquittée » et ajouté à la fin les mots « par un autre assujetti ». Ce faisant, il aurait voulu exclure tous les cas dans lesquels la taxe est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur la facture.

8. Il ne saurait évidemment être question pour moi de contester que telle ait été l'intention du Conseil ou, au moins, celle de certains de ses membres. Il n'en demeure pas moins que d'après l'article 21 la taxe sur la valeur ajoutée est *due* par toute personne qui mentionne la taxe sur une facture. Or, l'article 17, paragraphe 2, sous a), se réfère bien à une taxe *due* ou acquittée et j'estime qu'il appartient à la Cour d'interpréter la directive sur la base de sa rédaction et non pas sur la base de ce qui aurait pu être, selon l'un ou l'autre État membre, l'intention réelle du Conseil.

9. Le gouvernement espagnol fait valoir qu'aux termes du paragraphe 1 de l'article 17 le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. Il en déduit que les taxes qui ne seraient pas *exigibles* de l'assujetti qui les répercute ne peuvent donner lieu à déduction. Ces assujettis ne seraient redevables que des montants dus conformément au droit en vigueur.

10. Or l'article 21 de la directive porte le titre « redevables de la taxe envers le Trésor » et le paragraphe 1, sous c), prévoit que la TVA est due par toute personne qui la mentionne sur une facture. Un assujetti qui fait une telle mention devient donc bien redevable de la taxe, même si celle-ci n'est pas légalement due.

11. Par ailleurs, selon l'article 10, paragraphe 1,

« la facture doit mentionner, d'une façon distincte, le prix hors taxe et la taxe correspondante pour chaque taux différent ainsi que, le cas échéant, l'exonération ».

« sont considérés comme

a) fait générateur de la taxe: le fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la taxe;

b) exigibilité de la taxe: le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, *auprès du redevable* pour le paiement de la taxe... ».

14. Mais, à mon avis, ce texte établit une « *lex generalis* » à laquelle déroge la « *lex specialis* » de l'article 21, paragraphe 1, sous c). En principe, toute facture doit mentionner le montant correspondant exactement au taux applicable à la marchandise ou à la prestation en cause. Toutefois, lorsque cette règle n'est pas observée et qu'un montant non légalement dû ou erroné y figure, la personne qui a établi la facture n'en devient pas moins redevable, en vertu de l'article 21, paragraphe 1, sous c), du montant qu'elle a effectivement mentionné, et ce montant peut ensuite être déduit par l'assujetti auquel la marchandise a été livrée ou le service rendu.

Selon le paragraphe 2 du même article,

« le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient *exigible au moment où la livraison* du bien ou la prestation de services est effectuée ».

12. Toute taxe mentionnée sur une facture, même si elle n'est pas légalement due, devient donc exigible du moment que l'opération qu'elle concerne est effectuée.

13. Les gouvernements intervenants ont aussi invoqué l'article 18, paragraphe 1, sous a), qui prévoit que pour pouvoir exercer le droit à déduction l'assujetti doit détenir une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3. Cette dernière disposition stipule en son point b) que

15. Le gouvernement néerlandais, tout en considérant lui aussi que seule peut être déduite la taxe « *matériellement due* », adopte cependant une position moins radicale que les autres gouvernements intervenants en se référant à la pratique développée aux Pays-Bas. Selon cette pratique, « dans un premier temps, l'administration des impôts s'adresse à celui qui a mentionné indûment la taxe sur le chiffre d'affaires sur la facture. C'est seulement lorsque cette action ne présente aucune chance de résultat que, *dans certaines conditions, par exemple en l'absence de bonne foi dans le chef de celui qui reçoit la facture*, la taxe déduite est perçue a posteriori auprès de ce dernier également. Cette ligne de conduite est basée sur des principes de bonne administration... ».

16. Le gouvernement néerlandais nous indique ainsi la voie à suivre en vue de

résoudre le problème. Puisqu'il résulte clairement de l'article 21, paragraphe 1, sous c), que toute taxe mentionnée sur une facture est due au Trésor, il est logique de la réclamer, d'abord, à celui qui a établi la facture. Si le montant ainsi dû peut être récupéré, il n'y a plus de raison de le réclamer une seconde fois à celui qui a pris livraison de la marchandise ou a bénéficié de la prestation de services (ci-après « deuxième assujetti »).

17. Dans le cas où la taxe n'a pas été payée d'office par le premier assujetti ou ne peut pas être récupérée auprès de lui, il y a lieu, à mon sens, de faire la distinction suivante:

a) si le deuxième assujetti n'a pas non plus payé la taxe au fournisseur ou prestataire de services, on est en présence d'une forte présomption de collusion frauduleuse et cela justifie pleinement que l'administration réclame le paiement de la taxe à ce deuxième assujetti et prive ainsi d'effet la déduction opérée par lui;

b) s'il s'avère, par contre, que le deuxième assujetti a effectivement payé le montant en question au premier assujetti, il ne devrait pas être possible pour les autorités fiscales d'annuler la déduction en réclamant cette somme au deuxième assujetti.

18. Traiter, dans une telle hypothèse, les deux assujettis comme responsables solidairement du paiement de la taxe, et cela en l'absence de tout texte établissant une telle solidarité, ne serait pas conforme aux principes de la justice et de l'équité. Les points a) et b) de l'alinéa 1 de l'article 21 permettent aux États membres d'établir une telle responsabilité solidaire pour le cas où

l'assujetti effectuant une opération impossible est établi à l'étranger, mais le point c) ne prévoit rien de tel.

19. D'ailleurs, si l'on refusait de reconnaître dans pareil cas un droit à déduction, on pourrait tout aussi bien refuser ce droit chaque fois que le premier assujetti s'est abstenu de verser au Trésor un montant légalement dû et correctement calculé.

20. L'établissement d'un tel lien de solidarité aboutirait, de plus, à imposer à tous les opérateurs économiques un devoir de vigilance tout à fait excessif, car peut-on imaginer que toutes les firmes puissent contrôler l'exactitude de chaque montant de TVA porté sur les innombrables factures qu'elles reçoivent au cours d'une année de la part de leurs fournisseurs?

21. Tout comme la Commission et le requérant au principal, je considère, par ailleurs, qu'il serait contraire à l'économie et à l'objectif de la sixième directive de refuser la déduction dans l'hypothèse qui nous occupe. Le but du système TVA est, en effet, de faire en sorte que l'impôt soit neutre, afin, notamment, de ne pas fausser les conditions de concurrence. L'essentiel est donc d'éviter une double imposition d'une même « valeur ajoutée ». Il s'ensuit que le droit à déduction doit être acquis chaque fois que la taxe doit être payée, ce qui est le cas si elle figure, même indûment, sur une facture.

22. La Cour a d'ailleurs rappelé dans sa jurisprudence l'importance des considérations ci-dessus, en jugeant que

« le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA *due ou acquittée* dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques »¹.

23. L'arrêt Schul I² me semble encore plus instructif puisqu'on peut y lire

« que, à chaque transaction, la TVA n'est exigible que déduction faite du montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix des biens ou des services ».

24. Il en résulte que ce qui compte c'est le point de savoir si le deuxième assujetti a effectivement payé la TVA au premier assujetti. Si tel est le cas, il peut la déduire, même si c'est indûment qu'elle lui a été réclamée.

25. Dans votre arrêt du 21 septembre 1988 dans l'affaire 50/87 (Commission/République française, Rec. p. 4797), vous avez aussi été amenés à préciser

« que, en l'absence de toute disposition permettant aux États membres de limiter le droit à déduction conféré aux assujettis, ce droit doit s'exercer immédiatement pour la totalité des taxes ayant grevé les opérations effectuées en amont. De telles limitations du droit à déduction ont une incidence sur le

1 — Affaire Rompelman, 268/83, Rec. 1985, p. 655, point 19 des motifs.

2 — G. Schul/Inspecteur des droits d'importation et des accises, affaire 15/81, point 10, Rec. 1982, p. 1409.

niveau de la charge fiscale et doivent s'appliquer de manière similaire dans tous les États membres. En conséquence, des dérogations ne sont permises que dans les cas *expressément prévus* par la directive » (points 16 et 17 de l'arrêt).

Or, on ne trouve dans la directive aucune disposition prévoyant qu'un montant qui est dû exclusivement parce qu'il est mentionné sur la facture ne donnerait pas droit à déduction.

26. Enfin, en ce qui concerne la nécessité d'éviter la fraude, vous avez relevé au point 22 du même arrêt qu'une telle nécessité ne peut justifier des mesures dérogatoires à la directive que dans le cadre de la procédure prévue à son article 27.

27. J'estime dès lors que les objections qui ont été formulées par les gouvernements intervenants ne sont pas convaincantes et que le droit d'opérer la déduction prévue dans la sixième directive s'étend à la taxe qui est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur la facture, sauf dans les cas où il peut être démontré que le montant en question n'a pas été versé à l'assujetti qui a établi cette facture.

Quant à la seconde question

28. Dans l'hypothèse d'une réponse affirmative à sa première question, le Hoge Raad nous demande encore si la directive permet aux États membres d'exclure — soit totalement, soit dans certains cas particuliers — le droit d'opérer la déduction d'une telle taxe au moyen d'exigences imposées à la facture.

29. Il résulte de l'article 18, paragraphe 1, sous a), que l'assujetti, pour pouvoir exercer le droit à déduction, doit détenir une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3. D'après le point b) de cette dernière disposition, la facture doit mentionner, d'une façon distincte, le prix hors taxe et la taxe correspondante pour chaque taux différent, ainsi que, le cas échéant, l'exonération.

30. Dans votre arrêt du 14 juillet 1988³, Jeunehomme, vous avez constaté que, si la directive se limite ainsi à exiger une facture contenant certaines mentions, les États membres peuvent cependant exiger des mentions supplémentaires. L'article 22, paragraphe 8, dispose en effet que

« 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 ».

31. Dans le dispositif de l'arrêt précité, vous avez dit pour droit que

« les articles 18, paragraphe 1, sous a), et 22, paragraphe 3, sous a) et b), de la sixième directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, permettent aux États membres de subordonner l'exercice du droit à déduction à la détention d'une facture contenant obligatoirement *certaines mentions nécessaires* pour assurer la perception de la taxe sur la valeur ajoutée et son contrôle par l'administration fiscale. De telles mentions ne doivent pas, par leur nombre ou leur technicité, rendre pratiquement impossible ou excessi-

vement difficile l'exercice du droit à la déduction ».

32. Dans le litige au principal, ce ne sont pas à proprement parler des mentions supplémentaires qui sont en cause, mais les exigences suivantes.

33. D'après l'article 35, paragraphe 1, sous g), de la loi néerlandaise de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, la facture que l'entrepreneur est tenu de délivrer, au titre de ses livraisons de biens et prestations de services pour un autre entrepreneur, doit indiquer clairement

« le montant de la taxe due au titre de la livraison de biens ou de la prestation de services. *Il n'est pas permis d'indiquer un autre montant de taxe* ».

34. En second lieu, l'article 24 b, de l'arrêté de 1968 portant exécution de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires prévoit qu'en cas de sous-traitance la perception de la TVA passe du sous-traitant qui exécute la prestation à l'entrepreneur (principal) qui achète la prestation. Le sous-traitant ne doit faire figurer aucun montant de TVA sur sa facture, mais y inscrire, au lieu de cela, la formule « taxe sur la valeur ajoutée déplacée ».

35. Il résulte, par ailleurs, de la législation néerlandaise que, lorsqu'un entrepreneur se voit remettre une facture qui viole l'une ou l'autre des dispositions résumées ci-dessus, il n'a pas le droit de procéder à la déduction du montant indûment mentionné sur la facture parce que celle-ci n'a pas été établie de la manière prescrite, et cela nonobstant le

³ — Affaires jointes 123 et 330/87, M^{me} Léa Jeunehomme, la société anonyme d'Étude et de Gestion Immobilière « EGI » et l'État belge, Rec. 1988, p. 4517).

fait que celui qui mentionne ce montant sur la facture en est aussi redevable vis-à-vis du fisc.

36. Examinons successivement le régime général et le régime dit de déplacement.

37. a) En ce qui concerne l'interdiction de mentionner sur une facture un montant de TVA autre que celui qui est légalement dû, je voudrais faire les observations suivantes.

38. J'estime que, même si cette obligation n'est pas respectée, un État membre ne saurait cependant être admis à priver l'entrepreneur de son droit à déduction en évoquant l'argument formel selon lequel la facture ne correspond pas aux prescriptions de la législation nationale relatives à l'établissement des factures.

39. A mon avis, l'obligation de ne pas mentionner un autre montant de TVA que celui légalement dû ne constitue pas une de ces « autres obligations » que les États membres ont la faculté de prévoir, aux termes de l'article 22, paragraphe 8, pour assurer l'exacte perception de la TVA. Il s'agit, au contraire, d'une obligation qui, même si elle n'est pas expressément prévue par la directive, découle néanmoins implicitement de celle-ci.

40. De plus, la directive a déjà prévu une sanction pour le cas de non-respect de cette obligation: il s'agit de l'article 21, paragraphe 1, sous c), en vertu duquel toute personne qui mentionne (même à tort) une taxe sur une facture est redevable de celle-ci.

41. Par ailleurs, j'ai constaté, à propos de la réponse à donner à la première question, que le droit d'opérer la déduction s'étend à la taxe qui est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur la facture.

42. Il n'est dès lors pas non plus concevable que les États membres puissent déroger à un principe aussi fondamental de la sixième directive que celui du droit à déduction, en invoquant une exigence de leur droit national prescrivant qu'une facture doit mentionner le montant exact de la TVA légalement due à l'exclusion de tout autre montant.

43. b) Venons-en maintenant au régime de déplacement. Celui-ci n'a pu être mis en vigueur aux Pays-Bas qu'en vertu d'une dérogation à la sixième directive accordée par le Conseil⁴ en vertu de l'article 27 de ladite directive.

44. Le début du paragraphe 1 de cette disposition se lit comme suit:

« Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des *mesures particulières dérogatoires* à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. »

45. La disposition de base du régime de déplacement de la TVA déroge carrément à l'un des principes fondamentaux de la sixième directive, à savoir celui que la facture doit mentionner, d'une façon

4 — JO C 197 du 31.7.1982, p. 1.

distincte, le prix hors taxe et la taxe correspondante pour chaque taux différent ainsi que, le cas échéant, l'exonération. En l'occurrence, il n'y a pas exonération mais déplacement de la TVA, de telle sorte que nous sommes bien en présence d'une dérogation à cette disposition.

46. Or, j'estime qu'un régime dérogatoire à la sixième directive, autorisé par le Conseil, forme nécessairement un tout. Le régime de déplacement de la TVA vise à éviter certaines fraudes. Afin que ce régime puisse

atteindre ses objectifs, il faut que l'entrepreneur principal exerce un contrôle sur chacun de ses sous-traitants et qu'il n'accepte de leur part que des factures portant la mention « taxe sur la valeur ajoutée déplacée ». L'interdiction de déduire une taxe indûment mentionnée sur une telle facture vise à obliger l'entrepreneur à être vigilant. Cette interdiction constitue dès lors un élément essentiel de ce régime particulier. Cette seconde dérogation aux principes de la directive doit donc aussi être considérée comme couverte par l'autorisation du Conseil.

Conclusion

47. Sur la base de toutes les considérations qui précèdent, je propose de répondre comme suit aux questions posées par le Hoge Raad:

- « 1) Le droit d'opérer la déduction prévue dans la sixième directive en matière de TVA s'étend à la taxe qui est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur la facture, sauf dans les cas où il peut être démontré que le montant en question n'a pas été versé à l'assujetti qui a établi cette facture.
- 2) La sixième directive ne permet pas aux États membres d'exclure le droit d'opérer la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée au moyen d'une exigence prescrivant que la facture doit mentionner le montant exact de la TVA légalement due à l'exclusion de tout autre montant. »

Il en va autrement lorsqu'un État membre a été autorisé par le Conseil, sur la base de l'article 27 de la directive, à appliquer un régime dérogatoire à celle-ci interdisant la mention d'un montant de TVA sur la facture et excluant le droit à déduction lorsque cette interdiction n'est pas respectée.