CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL SIR GORDON SLYNN
présentées le 25 mai 1988 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

En ses articles 233 A à 233 E, sous lesquels lui a été incorporé le décret n° 79-310, du 9 avril 1979 (JORF du 19.4.1979, p. 902), le code général français des impôts dispose que les entreprises qui donnent des immeubles en location ne peuvent déduire qu'une fraction de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé l'acquisition ou la construction desdits immeubles lorsque le montant annuel des recettes provenant de leur location est inférieur au quinzième de la valeur de ces immeubles aux fins de l'application de la taxe à la valeur ajoutée. La valeur des immeubles est définie comme étant leur base d'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée, diminuée de la valeur du terrain ainsi que des charges financières. Les dispositions en question définissent une formule pour le calcul de la fraction déductible et prévoient des ajustements à opérer dans certains cas qui sont résumés dans le rapport d'audience et sur lesquels nous ne reviendrons pas dans les présentes observations.

La Commission a estimé que ces dispositions étaient incompatibles avec la directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977 (JO 1977, L 145, p. 1), relative à l'assiette uniforme de la taxe à la valeur ajoutée (« la sixième directive »). Après avoir adressé à la France une lettre de mise en demeure le 27 mars 1985, conformément à l'article 169 du traité CEE, et un avis motivé le 14 mai 1986, la Commission a saisi la Cour, le 18 février 1987, d'un recours tendant à faire constater que la France avait manqué aux obligations qui lui incombaient en vertu des articles 99 et 100 du traité CEE en instituant et en maintenant un régime fiscal limitant, pour certains assujettis, le droit à déduction de la TVA payée en amont au moment où la taxe déductible devient exigible et en ne se conformant pas à la sixième directive et plus particulièrement à ses articles 17 à 20.

La République française soutient en premier lieu que la requête est irrecevable. Elle fait valoir que la lettre de mise en demeure faisait état d'une incompatibilité avec la sixième directive, alors que l'avis motivé et la requête mentionnent qu'en adoptant le décret en cause et en omettant de se conformer à la sixième directive, elle a violé les articles 90 et 100 du traité.

Selon nous, la République française est fondée à souligner l'importance de la lettre de mise en demeure qui a pour but d'informer adéquatement l'État membre auquel elle est adressée de la teneur des griefs dont il fait l'objet. La Commission doit, lors de cette première phrase, formuler de façon claire et précise la base juridique sur laquelle elle se fonde pour affirmer qu'un État membre a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité (nos conclusions dans l'affaire 254/83,

* Traduit de l'anglais.

Commission/Italie, Rec. 1984, p. 3395, 3401 et 3402, et dans l'affaire 193/80, Commission/Italie, Rec. 1981, p. 3019, 3039 et 3040).

En l'espèce, il est cependant manifeste que, tant dans la lettre de mise en demeure que dans l'avis motivé et la requête, le grief formulé porte essentiellement sur le fait que la réglementation française est contraire à la sixième directive. La République française a largement eu l'occasion, pendant toutes les phases, de répondre à ce grief et elle ne nous paraît pas avoir été privée de ses droits dans le cadre de la procédure de l'article 169 (voir affaire 211/81, Danemark/ Commission, Rec. 1982, p. 4547). Le fait que l'avis motivé et la requête se réfèrent aux articles 99 et 100 du traité CEE, dispositions sur lesquelles repose la sixième directive, nous paraît constituer un élément formel qui relève éventuellement d'une certaine méprise mais qui, en tout état de cause, n'a pas été repris dans la procédure orale. Nous sommes disposé, pour notre part, à considérer le recours comme recevable.

Tant dans la procédure écrite que dans la procédure orale, la France a exposé certains arguments pour expliquer les éléments sur lesquels se fondait la limitation apportée à la déduction de la TVA et pour justifier, sur la base d'éléments comptables, la formule adoptée qui, a-t-elle expliqué de diverses façons, a pour objet de prévenir la fraude et surtout d'empêcher la déduction de la TVA dans le cas de certaines entreprises qui consentent des locations à un prix anormalement bas à d'autres entreprises qui leur sont associées ou dans le cas des collectivités locales qui louent des immeubles à des fins qui sont en réalité d'ordre social. Si une entreprise qui consent la location d'un immeuble pour un loyer très faible était autorisée à déduire intégralement la TVA payée en amont sur la construction ou l'achat de son immeuble, cette entreprise pourrait, nous dit-on, déduire un montant très supérieur à celui qu'elle doit verser et s'assurer ainsi un avantage au détriment des finances publiques.

Si, comme le prétend la France, il est permis d'adopter des dispositions de la nature de celles qui sont en cause, les chiffres concrets qui ont été indiqués semblent à première vue devoir emporter la conviction. Toutefois, la question porte sur le point de savoir si la sixième directive le permet.

Selon le point de vue de la Commission, la sixième directive ne contient aucune disposition permettant le type d'arrangement qui est en cause.

Le point de départ nous paraît être l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive qui définit l'« assujetti » comme étant « quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité ». Lesdites activités sont « toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services ». « Est notamment considérée comme activité économique l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes ayant un caractère de permanence. » Le paragraphe 3 dudit article 4 prévoit en outre que: « les États membres ont la faculté de considérer également comme assujetti quiconque effectue, à titre occasionnel, une opération relevant des activités visées au paragraphe 2 ». Il résulte, semble-t-il, de cette disposition que la France aurait eu la faculté de ne pas considérer comme

des « assujettis » les entreprises qui ne donnent des immeubles en location qu'à titre occasionnel. Si une entreprise exerce cette activité de façon régulière et à titre non occasionnel, elle est un « assujetti ».

La directive permet néanmoins aux États membres d'exonérer l'affermage et la location de biens immeubles (sous réserve de certaines exceptions) « dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations ... et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels » [article 13, partie B, sous b)]. Les États membres peuvent aussi accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation dans le cas de l'affermage et de la location de biens immeubles [article 13, partie C, sous a)].

Dès lors que la TVA est exigible, la règle de base est celle de l'article 17: « 1) Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. 2) Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable: a) la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti. » Les modalités d'application de cette règle de base sont définies dans les articles 17 à 20 de la sixième directive.

Cette dernière autorise deux modifications de la règle de base. En premier lieu, l'article 20 prévoit des règles détaillées pour les ajustements apportés, dans certains cas, à des déductions précédemment accordées. En son paragraphe 1, sous a), il permet en particulier d'ajuster la déduction lorsque celle-ci est supérieure ou inférieure à celle que l'assujetti était en droit d'opérer. En second lieu, l'article 27 permet au Conseil d'autoriser un État membre à déroger aux dispositions de la directive « afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales ».

Sous réserve de ces modifications éventuelles, l'article 17 nous paraît devoir s'interpréter en ce sens que le droit à déduction prend naissance dans son intégralité au moment où la taxe déductible devient exigible; toute autre lecture de cet article nous paraît même exclue. En l'absence de l'autorisation spéciale prévue à l'article 27, il nous semble impossible d'interpréter l'article 17, ou toute autre disposition de la directive, comme autorisant un État membre à limiter la déduction à une fraction seulement de la TVA payée en amont pendant un certain nombre d'années.

C'est là une conclusion à laquelle ne fait pas obstacle l'article 13, partie B, en ce qu'il prévoit que les États membres exonèrent l'affermage et la location de biens immeubles « dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ... et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels ». Cette disposition de l'article 13, partie B, vise, selon nous, les conditions qui doivent être réunies avant que le droit à déduction ne prenne naissance et elle ne saurait avoir pour effet de limiter le droit à déduction dès lors que ce droit a pris naissance.

Dans le régime des déductions de TVA prévu par les articles 17 à 20, nous ne voyons rien, que ce soit dans la lettre ou dans l'esprit, qui autorise à limiter la déduc-

tion que peut opérer l'assujetti à une fraction seulement de la TVA acquittée en amont. Une interprétation en ce sens irait en tout état de cause, selon nous, à l'encontre des arrêts rendus par la Cour dans l'affaire 15/81, Gaston Schul Douane Expediteur BV/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (Rec. 1982, p. 1409, 1426, attendu 10), et dans l'affaire 268/83, Rompelman/Minister van Financien (Rec. 1985, p. 655, 663 et 664, attendu 16). Dans ce second arrêt, la Cour a déclaré qu'« un élément de base du système de la TVA consiste en ce qu'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 et des services et que le mécanisme des déductions est aménagé de telle sorte que seuls les assujettis sont autorisés à déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA qui a déjà grevé les biens et les services en amont ». Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'opérateur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de ses activités économiques, de façon à obtenir que toutes les activités économiques, quels qu'en soient les buts ou les résultats et à condition qu'elles soient elles-mêmes soumises à la TVA, soient taxées de façon parfaitement neutre (attendu 19 de l'arrêt Rompelman). Cela ne correspond pas à l'idée — capitale dans le point de vue adopté par la République française — qu'une partie du droit à déduction de la TVA payée en amont peut être différée dans certains cas.

Selon la thèse française, dans la mesure où l'article 2, alinéa 2, de la directive 67/227/CEE (JO du 14.4.1967, p. 1301) (« la première directive ») prévoit qu'« à chaque transaction, la taxe sur la valeur ajoutée, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix », un État membre est en droit de limiter le droit à la déduction s'il est en mesure d'établir que la déduction se rapporte à des biens ou à des services dont le coût ne se répercutera pas sur le prix de la transaction soumise à la taxe.

Nous rejetons cet argument. L'article 2, alinéa 2, de la première directive doit faire l'objet d'une lecture tenant compte de l'élaboration plus poussée du système harmonisé de TVA réalisée par la sixième directive. Selon nous, il ressort clairement des passages précités des arrêts rendus par la Cour dans les affaires Gaston Schul et Rompelman que la TVA ne devient exigible sur une transaction que déduction faite de la TVA perçue en amont et que l'opérateur doit être entièrement soulagé de la charge de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Il s'ensuit qu'un État membre n'est pas autorisé à limiter le droit à la déduction dans l'hypothèse où il est en mesure d'établir que la déduction se rapporte à des biens ou à des services dont le coût ne se répercutera pas sur le prix de la transaction soumise à la taxe. Si cette limitation était autorisée, la TVA acquittée en amont demeurerait à la charge de l'assujetti, ce qui serait manifestement contraire à l'interprétation déjà donnée par la Cour quant à l'objet et au fonctionnement du régime des déductions.

La directive prévoit donc certaines options pour quelques situations économiques particulières — à l'article 4, à l'article 13, parties A, B et C, à l'article 20 et à l'article 27. Aucune autre option ne peut être créée, si appropriée ou économiquement justifiée puisse-t-elle paraître. Les États membres

sont tenus de choisir une des différentes options prévues dans la directive pour atteindre, dans la mesure du possible, le résultat qu'ils recherchent.

En conséquence, les dispositions contenues dans le décret n° 79-310 ne sont pas compatibles avec l'assiette uniforme de taxation établie par la sixième directive.

Il y a donc lieu, selon nous, de faire droit à la demande de la Commission tendant à la constatation de ce manquement et nous vous proposons de condamner le gouvernement français aux dépens.