CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL SIR GORDON SLYNN, PRÉSENTÉES LE 6 MAI 1982 [1]

Messieurs,

Dans la présente affaire, nous présenterons nos conclusions sur le champ.

R. A. Grendel GmbH («Grendel») exerce una activité de négociateur de crédit. En 1979, il a encaissé des commissions à concurrence de 1 601 936 DM au titre d'activités d'intermédiaire dans le domaine du crédit et des assurances. Le 3 septembre 1980, le Finanzamt für Körperschaften de Hambourg («le Finanzamt») a imposé Grendel au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour les services qu'il avait rendus aux taux de 12 et 13 % du montant des commissions qu'il avait perçues. Grendel a contesté cette imposition, motif pris de ce qu'il était exempté de la TVA en vertu de la directive du Conseil n° 77/388 du 17 mai 1977 (JO L 145/1 du 13 juin 1977). On se souviendra de l'affaire 8/81, *Becker/ Finanzamt Münster-Innenstadt,* arrêt du 19 janvier 1982, non encore publié, que cette directive devait être mise à exécution par les États membres le 1er janvier 1978 au plus tard. Ce délai a été prorogé par la suite jusqu'au 1er janvier 1979. La république fédérale d'Allemagne a adopté les mesures d'exécution nécessaires à la date du 27 novembre 1979 seulement et celles-ci sont entrées en vigueur le 1er janvier 1980 (voir la «Umsatzsteuergesetz» du 26 novembre 1979, Bundesgesetzblatt I, 1979, page 1953). Selon l'ordonnance de renvoi dans la présente affaire, ce retard était dû à un désaccord existant entre les deux chambres du parlement fédéral allemand au sujet de l'usage de la notion de «Inland», eu égard à la partition de l'Allemagne opérée après guerre.

Comme dans l'affaire *Becker,* le présent litige a trait à la période au cours de laquelle la république fédérale d'Allemagne, contrairement à ses obligations en vertu du droit communautaire, n'avait pas encore mis la directive à exécution. Selon le droit allemand applicable en 1979 (la «Umsatzsteuergesetz» du 16 novembre 1973, Bundesgesetzblatt I, 1973, p. 1682), la TVA était due sur les transactions en question, mais sous l'empire de la directive, laquelle — est-il dit — aurait dû être appliquée par le Finanzamt, elles en étaient exemptées. Le Finanzgericht estimait que Grendel pouvait invoquer les termes de la directive pour justifier sa prétention à l'exemption, mais il a jugé opportun d'obtenir au préalable une décision de la Cour sur ce point. La question formulée dans l'ordonnance de renvoi est libellée dans les termes suivants:

«L'article 13 B d 1 de la directive du Conseil du 17 mai 1977 (77/388/CEE) doit-il être compris en ce sens que cette disposition confère à l'assujetti un droit direct à exonération pour les opérations qui y sont citées, et cela à partir de la date de son entrée en vigueur, lors même que la législation nationale en matière de taxe sur le chiffre d'affaires ne prévoit (pas encore) d'exonération?»

Bien que l'ordonnance de renvoi dise que les opérations en question doivent être exemptées au titre de l'article 13 B d) 1, la même disposition que celle dont il s'agissait dans l'affaire Becker, il semble-

1 — Traduit de l'anglais.

rait que l'article 13 B a) soit la base la plus probable aux fins de l'exemption en question, dans la mesure où il s'agit en l'espèce d'activités d'intermédiaires dans le domaine des assurances. Il s'agit toutefois d'un point dont il n'a pas été débattu devant la Cour et, par voie de conséquence, celle-ci n'a pas à le trancher, étant donné le libellé de la question déférée par le Finanzgericht. En tout état de cause, il ne semble pas qu'il y ait une différence de quelque importance entre l'article 13 B a) et l'article 13 B d) 1, dans la mesure où l'effet direct est en jeu.

Invité à prendre position sur l'arrêt dans l'affaire *Becker,* le Finanzgericht a maintenu qu'il est nécessaire que la Cour réponde aux questions qui lui ont été déférées dans la présente affaire. L'argumentation développée devant la Cour à l'appui de la thèse selon laquelle l'article 13 B d) 1 ne saurait être invoqué par Grendel est toutefois très largement semblable à celle qui a déjà été appréciée dans l'affaire *Becker* et il ne nous semble pas qu'il soit nécessaire de la réexaminer. La mesure dans laquelle et la manière suivant laquelle ce règlement peut être directement invoqué par un justiciable devant une juridiction nationale contre un État membre qui, contrairement à ses obligations, n'a pas mis en œuvre la directive, est, selon nous, entièrement analysée aux fins présentes dans l'arrêt de la Cour dans l'affaire *Becker.* En dépit de la référence qui a été faite dans les observations présentées à la Cour à des commentaires insinuant que la tendance qui se dégage des arrêts de la Cour relativement à l'effet direct, a donné des résultats non voulus et injustifiés, il ne nous semble pas qu'il y ait des raisons de remettre en question l'attitude que celle-ci a adoptée jusqu'à présent. Il ne nous semble pas non plus nécessaire que la Cour réaffirme «ex cathedra» le principe qui peut se déduire de ses arrêts antérieurs, comme elle a été invitée à le faire.

Les difficultés d'ordre pratique, dont il est soutenu qu'elles peuvent découler du résultat d'un arrêt favorable à l'effet direct, ont été entièrement analysées dant l'arrêt *Becker* et il ne nous semble pas qu'il soit nécessaire d'en dire plus que ce que la Cour a affirmé dans le cadre de cette affaire. Référence a été faite à l'article 13 C de la directive dans le cours des débats. L'incidence de l'option donnée par l'article 13 C sur les autres arguments qui ont été avancés en faveur de l'effet direct a de nouveau été analysée de façon approfondie dans nos conclusions et dans l'arrêt de la Cour dans l'affaire *Becker,* et nous ne croyons pas pouvoir ajouter utilement quoi que ce soit à ce qui a été dit dans ce cadre. Il a été soutenu que certaines difficultés peuvent se poser en ce qui concerne ce qui a été décrit dans le cours du débat judiciaire comme la nature hybride des opérations de certaines compagnies, mais, comme l'agent de la Commission l'a souligné, cette question ne se pose pas dans ce cas et elle a, selon nous, déjà été suffisamment examinée dans l'arrêt de la Cour dans l'affaire *Becker.*

En statuant sur la question qui a été déférée dans la présente affaire, nous passerions outre à ce qui a été dit dans le procès-verbal de la réunion du Conseil du 26 juin 1978, étant donné que celui-ci ne constitue pas selon nous un élément qu'il convient de faire intervenir pour interpréter la directive. Aussi n'est-il pas nécessaire de se prononcer sur la divergence de vues existant apparemment entre l'agent de la Commission et celui du Conseil au sujet de l'effet réel de ce procès-verbal.

Il y a toutefois deux points qui ont été soulevés et sur lesquels il conviendrait peut-être que nous nous prononcions. Le premier, en fait, a été abordé par le Finanzgericht lui-même dans son ordonnance de renvoi. Il s'agit de la question de savoir si des difficultés politiques d'ordre interne relativement à la mise en œuvre d'une directive dans le droit national peuvent laisser aux États membres une certaine latitude quant aux délais dans lesquels ils sont obligés de réaliser cette mise à exécution.

Il est bien établi qu'un État membre ne saurait invoquer des circonstances politiques, existant ou non à l'époque où il a été lié par une obligation au titre du traité, pour se disculper de n'avoir pas rempli cette obligation, et il est tout aussi bien établi que ce principe est applicable dans les cas des directives. Nous renvoyons à ce sujet à l'affaire 8/70, *Commission/Italie* (Recueil 1970, p. 961, 8-10es attendus), à l'affaire 30/72, *Commission/Italie* (Recueil 1973, p. 161, 10e et 11e attendus de l'arrêt ainsi qu'à l'affaire 79/72, *Commission/Italie* (Recueil 1973, p. 667). S'il se révèle impossible de se conformer à une directive dans le délai imparti pour le faire, la seule attitude compatible avec le droit communautaire qu'un État membre puisse adopter, est de prendre les initiatives appropriées en vue d'obtenir une prorogation de délai (affaire 52/75, *Commission/Italie* [Recueil 1976, p. 277, 12e attendu de l'arrêt]). Par conséquent, si, en raison de difficultés d'ordre politique, la directive n'est pas mise à exécution avant l'expiration du délai prorogé, ce qui a été le cas en l'espèce, l'État membre concerné ne saurait, à l'endroit de particuliers, se prévaloir du fait qu'il a manqué à ses obligations au titre de la directive, et les dispositions de cette dernière qui sont inconditionnelles et suffisamment précises peuvent être invoquées, ainsi qu'il est indiqué dans l'arrêt dans l'affaire *Becker*.

Le second point est évoqué dans les observations écrites déposées par le gouvernement italien et il vient s'ajouter à ceux que nous avons déjà abordés. Un argument suivant lequel les termes de la directive ne sauraient être invoqués par Grendel était basé dans ces observations, selon ce que nous avons compris, sur la proposition que la seule personne à supporter la charge fiscale de la TVA est le consommateur final et que les personnes imposables en amont dans la chaine des opérations successives agissent uniquement en tant que collecteurs de la taxe. Par voie de conséquence, le système créé par la directive doit être vu comme un ensemble et le régime des exemptions et déductions doit être appliqué à la lumière de l'incidence sur la charge fiscale supportée par le seul consommateur final.

Telle qu'elle est effectuée, cette analyse nous semble confondre la charge économique de la taxe, laquelle grève en fin de compte le consommateur final parce que celui-ci ne peut la répercuter sur personne d'autre, avec la charge fiscale. L'article 2 de la directive prévoit clairement que ce sont les livraisons de biens et les prestations de services effectuées par l'assujetti agissant en tant que tel qui sont soumises à la TVA. L'assujetti est donc la personne effectuant la livraison et non pas la personne fournissant la contrepartie. Le fait générateur de la taxe intervient au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée (article 10, paragraphe 2) et le montant taxable est, en bref, la contrepartie obtenue par le fournisseur ou le prestataire (voir l'article 11). Semblablement, les exemptions ont trait à la fourniture de biens ou de services (articles 13 à 16) et la déduction est un droit du fournisseur ou du prestataire dans la mesure où les biens et les services qui lui sont livrés sont utilisés aux fins de ses opérations taxables (voir article 17, paragraphe 2). La personne à laquelle les biens ou les services sont livrés n'est normalement pas assujettie à la TVA (voir article 21). Par voie de consé-

quence, en termes fiscaux et dans le cadre de l'économie de la directive, c'est le fournisseur qui, à chaque stade de la chaîne des opérations taxables, est assujetti au paiement de la taxe. La fait que ce soit en fin de compte le consommateur final qui supporte le fardeau économique n'affecte pas la position juridique du fournisseur ou du prestataire et il n'est pas possible, selon nous, de le considérer comme n'étant rien de plus qu'un collecteur de la taxe.

Par voie de conséquence et en dépit des deux arguments supplémentaires qui ont été présentés, pour les raisons que nous avons données ici ainsi que dans le cadre de l'affaire *Becker,* nous estimons que la question déférée à la Cour par le Finanzgericht doit recevoir la réponse suivante:

L'article 13 B d) 1 de la sixième directive du Conseil n° 77/388/CEE du 17 mai 1977 (en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — système commun de la taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme) pouvait être invoqué par celui qui effectuait les opérations visées par cet acte, qui n'avait pas répercuté en aval la taxe sur le chiffre d'affaires à partir du 1er janvier 1979, encore que la directive n'eût pas été mise en œuvre, et l'État ne pouvait se prévaloir contre lui de ce manquement.