CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. ANTONIO SAGGIO

présentées le 7 octobre 1999 *

1. Par plusieurs ordonnances, de contenu identique, le Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña demande à la Cour de se prononcer sur l'interprétation de l'article 17 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 [1] (ci-après la «directive»).

En particulier, la Cour est invitée à préciser s'il est contraire à la disposition précitée qu'une législation nationale, telle que la législation espagnole, subordonne le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, versée par une entreprise pour les frais exposés avant le début de son activité, à la double condition que l'entreprise présente à l'administration une déclaration ad hoc avant d'exposer lesdits frais et que le délai d'un an entre la présentation de cette déclaration et le début effectif de l'activité commerciale ou professionnelle ne soit pas expiré.

* Langue originale: l'italien.

1 — JO L 145, p. 1.

La cadre normatif

La réglementation communautaire

2. La directive régit à l'article 17 la naissance et l'étendue du droit à déduction. Les paragraphes 1 et 2, sous a), de cette disposition prévoient ce qui suit:

«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».

3. L'article 22 de la directive, intitulé «Obligations en régime intérieur», est également pertinent en l'espèce. Au paragraphe 1, il dispose que «Tout assujetti doit déclarer le commencement, le changement et la cessation de son activité en qualité d'assujetti». Aux termes du paragraphe 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».

La législation nationale

4. La disposition espagnole dont la compatibilité avec la directive est mise en cause dans la procédure au principal est l'article 111 de la loi nº 37/1992 du 28 décembre 1992, portant adoption de la taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la loi nº 13/1996, du 30 décembre 1996[2]. En application de cette disposition, les entrepreneurs ou travailleurs indépendants peuvent déduire la taxe acquittée avant le début de leurs activités d'entreprise ou professionnelles à partir du début effectif de ces activités ou de celles d'une branche différente, pourvu que le droit à déduction ne soit pas devenu caduc par suite de l'expiration du délai établi à l'article 100 de cette loi (cinq ans). Le paragraphe 3 suivant précise que par début des activités il faut entendre la date à laquelle l'assujetti (entrepreneur ou travailleur indépendant) commence à réaliser de façon habituelle les livraisons de biens ou prestations de services faisant l'objet de l'activité d'entreprise ou professionnelle.

Le paragraphe 5 ajoute que, par dérogation aux dispositions du paragraphe 1, les entrepreneurs ou les travailleurs indépendants qui souhaitent déduire les taxes supportées avant le début de leurs activités doivent remplir les deux conditions suivantes:

a) avoir présenté, avant d'acquitter les taxes, une déclaration préalable à l'engagement des activités d'entreprise ou professionnelles;

b) engager les activités en question dans un délai d'un an à compter de la présentation de la déclaration. L'administration peut toutefois proroger le délai d'un an lorsque la nature des activités à exercer à l'avenir ou les circonstances qui entourent le lancement le justifient.

Lorsque ces conditions ne sont pas respectées, le régime général s'applique, la déduction des taxes versées ne pouvant avoir lieu que lors du début effectif des activités. En tout cas, la disposition plus favorable que le régime général ne trouve pas application pour la déduction de taxes versées pour l'acquisition de terrains: dans ce cas, le droit à déduction ne naît qu'à la date du début effectif de l'activité économique en question.

5. Le régime introduit par la nouvelle loi de 1996 prévoit donc une double possibilité

2 — *BOE* nº 315, du 31 décembre 1996.

pour l'assujetti. En premier lieu, le régime général prévoit que les taxes versées avant le début de l'activité professionnelle ou d'entreprise ne peuvent être déduites qu'à partir du moment où l'activité commence effectivement à être exercée. En second lieu, par dérogation à la règle générale, on autorise l'exercice du droit à déduction avant le début de l'activité sous réserve que les deux conditions précitées soient remplies. Il résulte donc de ces dispositions que le droit à déduction peut être différé par rapport au moment où la taxe devient exigible, comme dans le cas où un an s'est écoulé sans demande de prorogation ou, en cas de demande, lorsque l'administration estime ne pas devoir l'accorder. Par contre, lorsque l'assujetti ne réalise aucune opération imposable de cession de biens ou de prestation de services, le droit à déduction des taxes acquittées pour des dépenses relatives à des activités «préparatoires» ou liées à l'activité principale est en principe refusé.

Les faits et la question préjudicielle

6. Les requérants dans les litiges au principal sont des entrepreneurs ou travailleurs indépendants ayant leur siège ou leur domicile en Espagne [3]. On leur a refusé la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») acquittée pour des opérations réalisées avant le début de leur activité — souvent des travaux de construction — pour non-respect des conditions de l'article 111 de la loi nº 37/1992, tel que modifié par la loi nº 13/1996. Le refus de l'administration était motivé, dans certains cas, par le fait que les assujettis n'avaient pas respecté le délai maximal d'un an entre la présentation de la déclaration prévue par la loi et le début effectif des activités professionnelles ou d'entreprise; dans d'autres cas, par le fait que les requérants n'avaient pas présenté la demande de prorogation prévue par la loi ou que cette demande avait été rejetée. Les entreprises intéressées ont introduit, contre les décisions de l'administration fiscale, un recours devant le Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. Les requérants invoquaient l'incompatibilité de la législation nationale avec le droit communautaire dans la mesure où l'application de la première conduit à leur refuser le droit à déduction reconnu par l'article 17 de la directive.

7. Le Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña a alors décidé d'adresser à la Cour la question préjudicielle suivante, commune à toutes les procédures:

«En ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée acquittée par un assujetti avant le début de la réalisation habituelle des opérations taxées, la façon dont l'article 17 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, a aménagé le droit à déduction permet-elle que, en raison de la nécessité d'éviter les fraudes, l'exercice de ce dernier soit subordonné à certaines conditions — comme la présentation d'une demande expresse avant que la taxe ne soit devenue exigible et le début de la

3 — À l'exception de la société requérante dans l'affaire C-147/98, Bungy Fun Germany GBDR, dont le siège social se trouve à Ochensfurt en Allemagne.

réalisation habituelle des opérations taxées dans un délai déterminé à compter de la date de cette demande — dont le non-respect est sanctionné par la perte du droit à déduction ou, à tout le moins, par le report de l'applicabilité de ce droit jusqu'au début de ladite réalisation habituelle des opérations taxées?»

8. Conformément à l'article 43 du règlement de procédure, les affaires ont été jointes pour cause de connexité, aux fins de la procédure écrite et de l'arrêt, par ordonnance du président du 8 mai 1998.

Sur la recevabilité

9. Avant de passer à l'examen au fond de la question préjudicielle adressée à la Cour par le Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, il convient de vérifier si cet organisme peut être considéré comme une «juridiction nationale» au sens et aux fins de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE). À la demande expresse de la Cour, les parties demanderesses au principal, la Commission et le gouvernement espagnol ont tous répondu par l'affirmative. Alors que les premières n'ont fourni aucune motivation à l'appui de leur réponse, la Commission a expressément fait sienne l'appréciation positive exprimée par le Tribunal Económico-Administrativo Central dans une ordonnance rendue le 29 mars 1990. Il convient toutefois de préciser que, dans cette ordonnance, et donc dans les observations présentées par la Commission, si l'on indique les éléments normatifs relatifs à certaines des conditions indiquées par la Cour, en particulier l'origine légale de l'organisme, sa permanence, le caractère obligatoire de sa juridiction, la nature contradictoire de la procédure, l'application de règles de droit, on omet de prendre en considération la condition qui pose pourtant de sérieux problèmes, à savoir l'indépendance et la qualité de tiers de l'organisme par rapport au pouvoir exécutif. Pour sa part, le gouvernement espagnol a exposé dans un long mémoire le système de révision des actes de l'administration fiscale à travers les «recours économico-administratifs», la composition et le fonctionnement des «tribunaux économico-administratifs», pour ensuite conclure que ces derniers doivent être considérés comme une «juridiction» au sens de l'article 177 du traité dans la mesure où toutes les conditions indiquées par la Cour sont en l'espèce satisfaites. On relèvera, toutefois, que même dans le mémoire présenté par le gouvernement espagnol on ne cite aucune disposition qui précise de quelles garanties d'indépendance par rapport au pouvoir exécutif jouissent les tribunaux économico-administratifs.

10. Nous dirons tout de suite que la position exprimée par les parties et par les parties intervenantes que nous venons de mentionner ne nous paraît pas convaincante. En particulier, nous estimons qu'il y a lieu de nourrir des doutes sérieux sur l'indépendance et la qualité de tiers de l'organisme en question ainsi que sur le principe du contradictoire.

11. À cet égard, nous rappelons d'abord que, pour des raisons d'application uni-

forme du droit communautaire, la notion de «juridiction» compétente pour adresser à la Cour des questions préjudicielles revêt une signification autonome par rapport aux définitions en usage dans les ordres juridiques nationaux. Ainsi qu'il résulte d'une jurisprudence constante, pour apprécier si un organisme possède le caractère d'une juridiction au sens de l'article 177 du traité, il convient de tenir compte d'un ensemble d'éléments, tels l'origine légale de l'organe, sa permanence, le caractère obligatoire de sa juridiction, la nature contradictoire de la procédure, l'application par l'organe des règles de droit, ainsi que son impartialité et son indépendance [4].

12. Par rapport à notre cas d'espèce, nous estimons qu'il ne saurait être mis en doute que, à la lumière de la législation espagnole pertinente [5], le Tribunal Económico-Administrativo Regional a une origine légale et est un organisme permanent. Il a pour mission de connaître des recours présentés par des particuliers contre des actes adoptés par des organes annexes de l'administration fiscale. Son intervention est, en outre, obligatoire: les mesures adoptées par l'administration fiscale ne peuvent être attaquées devant les organes de justice administrative qu'après recours porté devant le Tribunal Económico-Administrativo [6]. On ne peut pas davantage contester le fait que l'organisme en question se prononce en application de règles de droit, conformément aux dispositions des articles 1er, 38, 44 et 102 du RPEA.

13. Il y a par contre des doutes en ce qui concerne l'indépendance et la qualité de tiers de l'organisme par rapport au pouvoir exécutif ainsi que la nature contradictoire de la procédure [7]. L'examen de l'existence de ces conditions revêt à l'évidence une importance déterminante. Il va de soi, en effet, que satisfaire les conditions de la permanence, de l'origine légale et de la saisine obligatoire n'est manifestement pas suffisant pour distinguer une autorité administrative d'une instance juridictionnelle [8].

14. Nous relevons donc sur ce point d'abord que, par rapport à la procédure contradictoire, le Tribunal Económico-Administrativo Central admet, dans son ordonnance précitée, que la présence de cette condition «serait éventuellement plus discutable», pour conclure ensuite que «l'article 177 du traité de Rome ne subordonne pas la faculté de recourir à la Cour

4 — Voir entre autres les arrêts du 30 juin 1966, Vaassen-Göbbels (61/65, Rec. p. 377); du 14 décembre 1971, Politi (43/71, Rec. p. 1039); du 11 juin 1987, Pretore di Salò/X (14/86, Rec. p. 2545, point 7); du 30 mars 1993, Corbiau (C-24/92, Rec. p. I-1277, point 15); du 19 octobre 1995, Job Centre (C-111/94, Rec. p. I-3361, point 9); du 12 décembre 1996, × (C-74/95 et C-129/95, Rec. p. I-6609, point 18); du 17 septembre 1997, Dorsch Consult (C-54/96, Rec. p. I-4961, point 23); du 22 octobre 1998, Jokela et Pitkäranta (C-9/97 et C-118/97, Rec. p. I-6267); du 12 novembre 1998, Victoria Film (C-134/97, Rec. p. I-7023, point 14), et du 2 mars 1999, Eddline El-Yassini (C-416/96, Rec. p. I-1209, point 17).

5 — Ley nº 230/1963, du 28 décembre 1963 (Ley General Tributaria, *BOE* du 31 décembre 1963); Real Decreto Legislativo nº 2795/1980, du 12 décembre 1980, por el que se articula la Ley nº 39/1980, de 5 de Julio, de Bases sobre Procedimento Económico-Administrativo (*BOE* du 30 décembre 1980); Real Decreto nº 391/1996, du 1er mars, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (*BOE* du 23 mars 1996, ci-après le «RPEA»).

6 — Voir article 163, Ley General Tributaria; article 23, Real Decreto Legislativo nº 2795/1980.

7 — Nous rappelons à cet égard que ces doutes ont été exprimés par l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer dans ses conclusions présentées le 18 juin 1996 dans les affaires jointes X, précitées, note 5) ainsi que dans le volume *El Juez Nacional como Juez Comunitario*, Madrid, 1993, p. 81 et suiv.

8 — Cela, comme l'a relevé l'avocat général Darmon dans ses conclusions relatives à l'affaire Corbiau, précitée, «sous peine d'admettre la saisine de votre Cour par tout organisme administratif quel qu'il soit, ce que l'article 177 a également pour objet d'éviter» (point 16).

de justice au caractère stricto sensu contradictoire de la procédure». Or, s'il est vrai que, à la lumière de certaines affirmations récentes de la Cour, l'absence de caractère contradictoire de la procédure n'est pas en elle-même déterminante pour nier la qualification de juridiction de l'organe de renvoi [9], il est néanmoins clair que, dans les cas dans lesquels la Cour a admis des renvois préjudiciels effectués au cours d'une procédure sommaire dans laquelle le défendeur ne comparaît pas, elle l'a fait en prenant la précaution de compenser cette lacune par un degré élevé d'impartialité et d'indépendance de l'organe appelé à juger [10]. En tout cas, il nous semble que la procédure devant les Tribunales, telle que régie par le RPEA, n'est que partiellement contradictoire par rapport aux intéressés. On leur permet en effet de présenter des mémoires et des preuves à l'appui de leurs prétentions (article 90 du RPEA), ainsi que de demander la tenue d'une audience publique (article 97 du RPEA), laquelle pourra toutefois être accordée ou non par le Tribunal sur la base d'une appréciation discrétionnaire qui, par disposition expresse de la loi, ne peut pas être contestée par l'intéressé (article 97, paragraphe 2, du RPEA).

15. Pour en venir à la condition de l'indépendance, il y a lieu de souligner d'abord que la Cour a plusieurs fois rappelé avec emphase qu'elle ne peut être saisie en vertu de l'article 177 «que par un organe appelé à statuer en toute indépendance dans le cadre d'une procédure destinée à aboutir à une décision de caractère juridictionnel» [11]. Or, nous estimons que l'on ne saurait déduire des dispositions qui régissent la formation et le fonctionnement des Tribunales Económico-Administrativos qu'ils opèrent avec toutes les garanties d'impartialité et d'indépendance — qu'imposerait la proximité «structurelle» à l'administration — lorsqu'ils ont à connaître de recours présentés par un contribuable contre des décisions prises par l'administration fiscale.

16. À cet égard, nous relevons avant tout que le Tribunal Económico-Administrativo, de l'aveu même du gouvernement espagnol, ne fait pas partie de l'administration de la justice, mais dépend organiquement du ministère de l'Économie et des Finances (Ministerio de Economía y Hacienda). Il s'agit, il est utile de le rappeler, de l'administration dont les actes font l'objet de recours, devant le Tribunal, par des contribuables. Par rapport à la formation de l'organisme, le président et les membres du Tribunal sont des fonctionnaires de l'administration, nommés par le ministre [12]. Ce dernier a aussi, en application de l'article 16, paragraphe 5, du RPEA, le pouvoir de révocation, qui ne semble par ailleurs pas lié à des hypothèses prévues de manière

9 — Nous nous référons en particulier à l'arrêt Dorsch Consult, précité, dans lequel la Cour, en rejetant la thèse de la Commission selon laquelle l'organisme de renvoi «n'intervenant pas, selon les propres indications de cette dernière, dans une procédure contradictoire» s'est contenté d'affirmer que «l'exigence d'une procédure contradictoire n'est pas un critère absolu». Cette affirmation, dénuée de motivation par rapport au cas d'espèce, laisse en réalité perplexe si l'on considère que, précédemment, la Cour avait admis des renvois préjudiciels effectués au cours de procédures dans lesquelles le contradictoire n'était pas inexistant, mais seulement différé à un moment (parfois éventuel) ultérieur (voir les arrêts précités Politi et Pretore di Salò/X, ainsi que les arrêts du 28 juin 1978, Simmenthal (70/77, Rec. p. 1453), et du 21 avril 1988, Pardini (338/85, Rec. p. 2041).

10 — Voir les arrêts cités dans la note précédente, et en particulier l'arrêt Pretore di Salò/X, point 7, ainsi que les conclusions de l'avocat général Darmon relatives à l'affaire Corbiau, précitée, points 7 à 10. Il est en outre utile de souligner que le lien entre la nature contradictoire de la procédure et l'indépendance de l'organisme saisi est mis en relief dans son mémoire par le gouvernement espagnol.

11 — Voir entre autres l'arrêt X, précité, point 18.

12 — Les fonctions de greffier du Tribunal sont exercées par un avocat de l'État, qui a le droit de vote au même titre que le président et les membres (article 16, paragraphes 1 et 7, du RPEA).

claire et limitative par la loi. Il n'en résulte donc pas que les règles relatives au fonctionnement de l'organisme garantissent l'inamovibilité des membres du Tribunal. Dans ces conditions, il semble pour le moins douteux que le Tribunal dispose d'une indépendance telle qu'elle permette de servir de garantie précise contre les interventions et pressions indues de la part du pouvoir exécutif.

17. Il y a ensuite lieu d'observer qu'une garantie suffisante d'impartialité ne peut certainement pas être déduite de la circonstance — en réalité l'unique citée par le gouvernement espagnol à l'appui de sa thèse — selon laquelle l'article 90 de la Ley General Tributaria prévoit que, à l'intérieur de l'administration des finances, les fonctions de gestion, liquidation et récupération des impôts, d'une part, et de règlement des litiges relatifs à cette gestion, de l'autre, sont confiées à des organismes différents, formellement séparés. L'indépendance «hiérarchique et fonctionnelle» que le gouvernement espagnol revendique pour le Tribunal Económico-Administrativo par rapport aux organismes qui s'occupent de la gestion des impôts, loin de permettre de qualifier les premiers de «juridiction», ne fait que confirmer l'impression qu'il s'agit, en définitive, d'une ramification de l'administration spécifiquement appelée à se prononcer sur la légitimité des mesures prises par les organes de gestion.

Il s'agit, du reste, d'appréciations que le gouvernement espagnol semble partager — bien que, comme nous l'avons dit, il parvienne à une conclusion différente — lorsqu'il relève, dans son mémoire, que la procédure de «recours économico-administratif» («reclamación económico-administrativa»), qualifiée par lui de «recours administratif», constitue une «procédure de révision» de l'acte attaqué. La caractéristique essentielle de cette procédure, précise le gouvernement, est que l'organe compétent dispose du pouvoir de réexaminer toutes les questions soulevées dans la phase de «gestion», *même lorsque lesdites questions n'ont pas fait l'objet de réclamation de la part des particuliers intéressés* [13]. Il s'agit, à l'évidence, d'une fonction qui, tout en étant lato sensu «de justice» dans la mesure où elle offre aux administrés un instrument destiné à résoudre un litige en vue de la réalisation de la justice, dans le cas d'espèce, est loin de pouvoir être définie comme «juridictionnelle». Le système en cause comporte en effet les caractéristiques types d'un recours administratif visant à contester un acte, venant s'ajouter à un pouvoir général de retrait des actes invalides, qui réside en l'espèce dans le pouvoir de l'administration de retirer les actes administratifs invalides même en l'absence de demande expresse de la part du destinataire de l'acte. Il est évident qu'un pouvoir de ce type ne pourrait par contre pas être reconnu à une véritable juridiction, dont l'intervention est traditionnellement limitée par le principe de correspondance entre la demande et le jugement.

18. À cela s'ajoute que les décisions prises par les Tribunales sont en principe toujours susceptibles de recours (immédiatement ou

13 — Voir article 17 du Real Decreto Legislativo n° 2795/1980 et article 40 du RPEA. Il y a lieu de noter que les dispositions qui régissent la procédure économico-administrative qualifient le particulier d'«interesado» (intéressé), et non de «partie».

après l'arrêt du Tribunal Central) devant les organes de justice administrative [14]; la «reclamación económico-administrativa» a donc comme fonction, typique des recours administratifs, de mettre l'administration en mesure de rendre, même de façon contradictoire avec les intéressés, sa décision de justice définitive. Ce n'est pas autre chose qu'une manifestation supplémentaire, et de rang plus élevé par rapport aux précédentes expressions qui font l'objet de la réclamation, de la fonction administrative. La mesure, devenue définitive avec l'épuisement des recours administratifs dont disposent les particuliers, peut donc être attaquée devant les organes de justice administrative [15]. À cela s'ajoute que, ainsi qu'il résulte de l'article 23 du Real Decreto Legislativo n° 2795/1980 et des articles 64 et 104 du RPEA, les organismes qui s'occupent des réclamations économico-administratives ne sont pas obligés d'examiner au fond les recours présentés par les «intéressés». Les dispositions que nous venons de rappeler prévoient en effet que, si les Tribunales ne se prononcent pas dans un délai d'un an après le dépôt, le recours est censé être rejeté, avec pour conséquence que le particulier pourra à partir de ce moment accéder à la justice administrative. Il nous semble qu'une telle circonstance confirme encore que l'activité des organismes en cause relève de la fonction typiquement administrative plutôt que juridictionnelle. En outre, l'article 4, paragraphe 1.3.a, du Real Decreto Legislativo n° 2795/1980 autorise le Tribunal Económico-Administrativo Central à se décharger des cas qu'il juge particulièrement importants, ou atteignant une valeur élevée, et d'en attribuer la décision au ministre des Finances. Si l'on considère que le Tribunal Económico Administrativo Central est l'organisme auquel le contribuable recourt en deuxième instance contre les décisions des Tribunales locaux, il semble évident que tout le système des recours économico-administratifs est conditionné par le pouvoir d'évocation que la loi attribue au pouvoir exécutif.

19. Il convient en outre de considérer que nier à l'organe de renvoi la qualité de «juridiction» aux fins du mécanisme de renvoi préjudiciel ne peut avoir comme conséquence de porter atteinte à l'application uniforme du droit communautaire. Ce risque, que la Cour a dûment pris en considération dans l'arrêt Broekmeulen [16] en reconnaissant la qualification de juridiction à la commission des recours pour la médecine générale, dont les décisions sont considérées comme définitives dans l'ordre juridique national [17], ne se présente pas dans le cas d'espèce. En effet, comme nous l'avons observé plus haut, les décisions prises par les organes du contentieux économico-administratif sont en tout cas susceptibles de recours devant les juridictions administratives. Il incombera éventuellement à ces dernières d'apprécier la nécessité d'un renvoi préjudiciel à la Cour de justice

14 — Article 40 du Real Decreto Legislativo n° 2795/1980; article 4, paragraphe 2, du RPEA.

15 — Il est significatif que le gouvernement espagnol reconnaisse, au début de son mémoire, que «la révision des actes sur recours administratif est un privilège des administrations publiques, reconnu comme principe général de droit public, qui prévoit ce recours comme un étape préalable aux recours contentieux, donnant de la sorte *à l'administration auteur de l'acte* l'occasion de réexaminer son action» (mis en italique par nos soins).

16 — Arrêt du 6 octobre 1981 (246/80, Rec. p. 2311).

17 — La Cour a en effet, à cette occasion, mis l'accent sur «l'absence pratique d'une voie de recours effective devant les juridictions ordinaires, dans une matière qui touche à l'application du droit communautaire» (arrêt précité, point 17).

en assurant, de cette façon, l'intervention de la Cour et donc le droit des particuliers à un contrôle juridictionnel effectif [18].

20. Nous estimons enfin que la solution à laquelle nous sommes parvenu n'est pas infirmée par le fait que, dans l'arrêt Diversinte et Iberlacta [19], la Cour a répondu à une demande préjudicielle adressée par le Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid sans mettre en cause la nature de «juridiction», au sens de l'article 177 du traité, de l'organisme de renvoi. En effet, à notre avis, on ne saurait reconnaître à cet arrêt une autorité de précédent, la Cour n'ayant en aucune façon abordé la question de la recevabilité du renvoi pour les motifs que nous venons de mentionner. Le problème de la nature de juridiction de l'organisme de renvoi n'avait, du reste, été soulevé par aucune des parties au litige, y compris la Commission et les gouvernements intervenus. L'arrêt en question n'empêche donc pas la Cour d'apprécier, à la lumière des dispositions applicables, les règles qui régissent la formation et le fonctionnement du Tribunal Económico-Administrativo Regional, afin d'apprécier si ce dernier doit être qualifié de juridiction au sens et aux fins de l'article 177 du traité.

21. À la lumière de ce qui précède, nous suggérons à la Cour de considérer comme irrecevable la question posée par le Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

Sur le fond

22. Pour le cas où, contrairement à ce qui a été suggéré plus haut, la Cour entendrait qualifier l'organisme de renvoi de «juridiction» au sens de l'article 177 du traité, le problème se poserait d'apprécier au fond la question préjudicielle posée par le Tribunal. Les observations qui suivent sont consacrées à cette appréciation.

23. Nous rappelons que la question concerne, en définitive, la compatibilité avec la directive en matière de TVA de la législation espagnole en matière de déduction de la TVA acquittée par un assujetti pour des frais exposés avant le début effectif d'une activité professionnelle ou d'entreprise. La législation espagnole subordonne le droit à la déduction à une double condition, à savoir la présentation d'une déclaration en ce sens et le commencement effectif de l'activité dans le délai d'un an après l'accomplissement des formalités.

24. Nous dirons tout de suite que la compatibilité de ce système avec la directive nous paraît très douteuse. Nous estimons en effet que les dispositions de la directive,

18 — Voir l'arrêt du 15 mai 1986, Johnston (222/84, Rec. p. 1651), et les conclusions y relatives de l'avocat général Darmon (point 4); plus récemment, l'arrêt du 1er juin 1999, Eco Swiss (C-126/97, Rec. p. I-3055) avec nos conclusions, point 43.

19 — Arrêt du 1er avril 1993 (C-260/91 et C-261/91, Rec. p. I-1885).

de même que le principe fondamental de neutralité de la TVA, ne permettent pas à l'État membre de conditionner ou limiter le droit à la déduction des taxes versées par un assujetti de la manière prévue par la législation espagnole.

Pour motiver cette conclusion, il nous semble suffisant de procéder à une analyse de la jurisprudence de la Cour relative à la classification des activités préparatoires dans les «activités économiques» visées à l'article 4 de la directive. Nous rappelons que le texte de cette disposition, insérée dans le titre IV de la directive, intitulé «Assujettis», est le suivant:

«1. Est considéré comme assujetti 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.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence».

25. La question indiquée plus haut a été soumise pour la première fois à l'attention de la Cour dans l'affaire Rompelman, dans laquelle il s'agissait de savoir si l'acquisition d'un droit de créance relatif à la future copropriété d'une partie d'un immeuble en construction, avec l'intention de la donner ensuite en location, pouvait être considérée comme une «activité économique» au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la directive. Après avoir récapitulé les caractéristiques du système de TVA, en particulier le principe qui l'inspire (principe de neutralité), le mécanisme des déductions et la notion d'assujetti, la Cour a estimé 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, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à la TVA» [20].

26. Par rapport à l'interprétation de la notion d'«activités économiques», la Cour a déclaré dans le même arrêt que celles-ci «peuvent consister en plusieurs actes consécutifs comme le suggère déjà le texte même du paragraphe 2 de cet article en se référant à 'toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services'. Parmi ces actes, les activités préparatoires, comme l'acquisition des moyens d'exploitation et, partant, l'achat d'un bien immeuble, doivent déjà être imputées aux activités économiques» [21]. La Cour a donc admis une interprétation large de la notion

20 — Arrêt du 14 février 1985 (Rec. p. 655, point 19).
21 — Arrêt Rompelman, précité, point 22.

d'«activités économiques» aux fins de l'application de l'article 4 de la directive, en y englobant aussi les actes qui sont liés au déroulement de l'activité commerciale ou professionnelle véritable.

Après avoir affirmé d'abord que «le principe de la neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise exige que les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins et en vue d'une entreprise soient considérées comme des activités économiques. Il serait contraire à ce principe que lesdites activités ne débutent qu'au moment où un bien immeuble est effectivement exploité, c'est-à-dire où le revenu taxable prend naissance» [22]. La Cour a en fait précisé que retenir l'interprétation contraire mettrait la TVA à la charge de l'opérateur économique, sans lui donner la possibilité de la déduire conformément à l'article 17 de la directive, et distinguerait arbitrairement entre les dépenses d'investissement effectuées avant et après l'exercice effectif de l'activité économique.

27. Il y a en outre lieu d'ajouter que, même par rapport au mécanisme, prévu aussi par la législation espagnole en cause, consistant à différer l'exercice du droit à déduction au début effectif de l'activité économique, la Cour a déjà pris une position négative. Dans ce même arrêt Rompelman, on peut en effet lire que, «même dans des circonstances où, après exploitation effective d'un bien immeuble, une restitution de la taxe payée en amont pour les actes préparatoires serait prévue, une charge financière grèverait le bien pendant le délai parfois considérable entre les premières dépenses d'investissement et l'exploitation effective. Quiconque accomplit de tels actes d'investissement étroitement liés et nécessaires pour l'exploitation future d'un bien immeuble doit, par conséquent, être considéré comme assujetti au sens de l'article 4» [23].

28. La solution de l'arrêt Rompelman, précité, selon laquelle le concept d'«activités économiques» englobe aussi les activités préparatoires, liées aux premières, a été confirmée par la suite. Dans l'arrêt Lennartz, la Cour a été entre autres appelée à préciser s'il suffit, pour appliquer la disposition en matière de régularisation de la déduction initiale (article 20, paragraphe 2, de la directive), qu'un particulier acquière les biens comme assujetti, ou si les biens doivent être utilisés immédiatement pour des activités économiques. En reprenant les passages pertinents de l'arrêt Rompelman, la Cour a précisé à cette occasion qu'«il découle de cet arrêt qu'un particulier qui acquiert des biens pour les besoins d'une activité économique au sens de l'article 4 le fait en tant qu'assujetti, même si les biens ne sont pas immédiatement utilisés pour ces activités économiques» [24]. En conséquence, a poursuivi la Cour, «c'est l'acquisition des biens par un

22 — Arrêt précité, point 23.

23 — Arrêt précité, point 23. Dans le point suivant, en réponse à la demande d'établir si l'intention d'exercer une activité suffit à considérer la personne qui réalise un investissement comme un assujetti aux fins de l'assujettissement au régime de la TVA, la Cour a précisé qu'il incombe à celui qui demande la déduction de la TVA d'établir que les conditions pour en bénéficier sont remplies. L'article 4 de la directive ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale exige que l'intention déclarée soit confirmée par des éléments objectifs tels que l'aptitude spécifique des locaux projetés à une exploitation commerciale. Il y a lieu de noter qu'il s'agissait à cette occasion de frais exposés par des personnes physiques en vue de commencer une activité commerciale, en l'espèce la location d'un immeuble.

24 — Arrêt du 11 juillet 1991 (C-97/90, Rec. p. I-3795, point 14).

assujetti agissant en tant que tel qui détermine l'application du système de TVA et, partant, du mécanisme de déduction. L'utilisation qui est faite des marchandises, ou qui est envisagée pour elles, ne détermine que l'étendue de la déduction initiale à laquelle l'assujetti a droit en vertu de l'article 17 et l'étendue des éventuelles régularisations au cours des périodes suivantes». La Cour a donc conclu que l'utilisation immédiate des biens pour des livraisons taxées ou exonérées ne constitue pas, en elle-même, une condition de l'application de la disposition relative au droit de régularisation des déductions.

29. Par ailleurs, l'arrêt INZO [25] est extrêmement intéressant aux fins qui nous occupent. À cette occasion, il s'agissait de décider si les premiers frais d'investissement — en particulier les dépenses relatives à des études de faisabilité — exposés par un assujetti en vue de l'accomplissement futur d'opérations commerciales devaient être considérés comme des «activités économiques» au sens de l'article 4 de la directive même lorsque lesdites opérations, à la suite de l'appréciation de leur rentabilité à la lumière des études, n'ont en fait jamais été réalisées. En évoquant les principes énoncés dans l'arrêt Rompelman, précité, la Cour a rappelé que «même les premières dépenses d'investissement effectuées pour les besoins d'une entreprise peuvent être considérées comme des activités économiques au sens de l'article 4 de la directive et que, dans ce contexte, l'administration fiscale doit prendre en considération l'intention déclarée de l'entreprise» [26]. Il en résulte donc que, dès lors que l'administration fiscale a reconnu à une société la qualité d'assujetti aux fins de la TVA, la taxe versée pour ces activités préparatoires «peut en principe être déduite, conformément à l'article 17 de la directive» [27]. En effet, cette déduction se rapportant à des «activités économiques» ne peut que rester acquise même si les actionnaires de la société en question ont décidé, à une date ultérieure, de ne pas passer à la phase opérationnelle et de mettre la société en liquidation, de sorte que l'activité économique prévue n'a jamais donné lieu à des opérations taxables. Une autre interprétation, a ajouté la Cour, «serait d'ailleurs contraire au principe de la neutralité de la TVA quant à la charge fiscale de l'entreprise. Elle serait susceptible de créer, lors du traitement fiscal de mêmes activités d'investissements, des différences non justifiées entre des entreprises réalisant déjà des opérations imposables et d'autres qui cherchent, par des investissements, à commencer des activités qui seront source d'opérations taxables. De même, des différences arbitraires seraient établies entre ces dernières entreprises en ce que l'acceptation définitive des déductions dépendrait de la question de savoir si de tels investissements aboutissent ou non à des opérations taxées».

30. En définitive, ce que la Cour a voulu rappeler dans les arrêts précités est que la notion d'«activités économiques» aux fins de l'application de la directive comprend aussi les activités antérieures et liées à celles qui constituent l'objet direct de l'activité commerciale ou professionnelle. En conséquence, le traitement fiscal ne peut en principe qu'être identique. Le droit à déduction visé à l'article 17 doit être étendu aux frais exposés pour les activités «préparatoires» ou accessoires, telles que

25 — Arrêt du 29 février 1996 (C-110/94, Rec. p. I-857).

26 — Arrêt précité, point 17.

27 — Arrêt précité, point 19.

l'achat d'un immeuble ou d'un terrain, à condition qu'elles soient exercées par un sujet auquel l'administration a reconnu la qualité d'assujetti. En outre, le droit à déduction, comme l'indique clairement l'article 17, paragraphe 1, prend immédiatement naissance, précisément «au moment où la taxe déductible devient exigible».

Naturellement, comme la Cour l'a précisé dans les arrêts Rompelman [28] et INZO [29], cette solution n'exclut pas que l'administration fiscale puisse exiger que l'intention déclarée de commencer des activités économiques soit confirmée par des éléments objectifs. Il est évident que, lorsque l'intéressé a frauduleusement déclaré vouloir se lancer dans une activité économique spécifique, en cherchant en réalité à faire entrer dans son patrimoine privé des biens pour lesquels il a obtenu une déduction de TVA, l'administration fiscale peut décider, avec effet rétroactif, le remboursement des sommes déduites dans la mesure où les déductions ont été accordées sur la base de fausses déclarations. Mais ici, à l'évidence, on procède à des appréciations de fond sur le comportement effectif de l'assujetti, à partir de la prémisse, indiscutée, selon laquelle le droit à déduction prend naissance, en application de l'article 17, au moment où la taxe déductible devient exigible.

31. Les appréciations portées par la Cour dans les arrêts précités nous semblent convaincantes. Elles sont, par ailleurs, tout à fait pertinentes pour répondre à la question examinée. En effet, dans notre cas aussi, le droit à déduction est conditionné — et parfois dénié — sur la base non d'appréciations de fond concernant le comportement de l'assujetti, mais en application d'une règle à caractère général qui entend par «activités économiques» uniquement le déroulement effectif des opérations objet de l'activité professionnelle ou commerciale. Les opérations liées à ces dernières bénéficient du régime des déductions exclusivement lorsqu'elles sont suivies d'«activités économiques» dans le sens mentionné, et à condition de respecter certaines conditions formelles imposées par la loi. Nous estimons qu'un tel régime viole de manière flagrante les règles de la directive, telles qu'interprétées par la Cour.

32. Cela dit, le problème se pose toutefois de vérifier si les mesures adoptées par le législateur espagnol peuvent en tout état de cause être justifiées en tant qu'elles sont destinées à la prévention d'éventuelles fraudes au Trésor public. Nous rappelons, à cet égard, que l'article 22, paragraphe 8, de la directive accorde aux États membres la faculté de prévoir d'autres obligations qu'ils jugeraient nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude.

Toutefois, dans l'arrêt Molenheide e.a. [30], la Cour a indiqué avec clarté les limites dans lesquelles cette faculté peut être exercée. Appelée à se prononcer sur la compatibilité avec la directive de mesures légis-

28 — Arrêt précité, point 24.
29 — Arrêt précité, point 23.

30 — Arrêt du 18 décembre 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 et C-47/96, Rec. p. I-7281).

latives adoptées en Belgique, qui permettaient aux autorités fiscales de retenir à titre conservatoire des montants de TVA à restituer, en présence d'indices de fraude fiscale, la Cour a précisé que l'appréciation doit être effectuée à la lumière du principe de proportionnalité [31] et que, donc, «les États membres doivent avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, portent le moins atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation communautaire en cause. Ainsi, s'il est légitime que les mesures adoptées par les États membres tendent à préserver le plus efficacement possible les droits du Trésor public, elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire à cette fin. Elles ne peuvent dès lors être utilisées de manière telle qu'elles remettraient systématiquement en cause le droit à la 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».

33. Or, il semble évident que le régime espagnol litigieux, dans la mesure où il retarde systématiquement la jouissance du droit à la déduction ou, carrément, le nie lorsque l'assujetti ne commence pas à réaliser de manière habituelle les opérations imposables objet de l'activité, comporte des mesures disproportionnées par rapport à l'objectif à atteindre. L'absence de déclaration précédant les frais «préparatoires» de même que le retard dans le déroulement des opérations objet de l'activité d'entreprise pourraient en réalité être sanctionnés de manière autonome, sans affecter le droit à déduction par rapport à des frais qui, nous le rappelons encore une fois, sont des «activités économiques» à la lumière de la directive.

34. Le jugement négatif que nous venons de porter sur les mesures requises par la législation espagnole ne pourrait du reste pas être modifié à la lumière du fait qu'elle attribue à l'administration fiscale la faculté de prolonger le délai annuel visé à l'article 111, paragraphe 1, de la loi n° 37/1992, lorsque la nature des activités à exercer dans le futur ou les circonstances dans lesquelles l'activité a débuté le justifient. À l'évidence, si les activités préparatoires relèvent pleinement de la notion d'«activités économiques» au sens de l'article 4 de la directive, la possibilité de déduire les taxes acquittées pour les dépenses encourues dans le cadre de cette activité ne peut pas être conditionnée par des choix discrétionnaires de l'administration.

35. En définitive, nous estimons que, dans la mesure où elle subordonne l'exercice du droit à déduction de la taxe versée avant la réalisation des opérations imposables objet de l'activité d'entreprise à la double condition que l'assujetti ait présenté une déclaration préalable au début de l'activité et que les activités professionnelles ou commerciales commencent dans le délai d'un an après la présentation de cette déclaration, la législation espagnole n'est pas compatible avec la directive. Cela dans la mesure où, en application de cette législation, n'est pas considérée comme «début effectif des opé-

31 — Arrêt du 17 juillet 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Rec. p. I-4161, points 46 et 47).

rations imposables» la réalisation d'opérations préparatoires et liées à l'activité principale et que l'exercice du droit à déduction est indûment retardé jusqu'au début effectif des opérations imposables objet de l'activité d'entreprise.

Conclusions

36. À la lumière des observations qui précèdent, nous proposons à la Cour de déclarer irrecevable la question posée par le Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña dans la mesure où elle émane d'un organisme qui n'est pas une «juridiction nationale» au sens de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE).

À titre subsidiaire, nous proposons à la Cour de répondre à la question posée de la manière suivante:

«L'article 17 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, doit être interprété en ce sens qu'il fait obstacle à une disposition nationale qui

— subordonne l'exercice du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée par un assujetti avant le début de la réalisation habituelle des opérations taxées à la double condition que

a) une demande expresse en ce sens soit présentée avant que la taxe ne soit devenue exigible;

b) le délai d'un an soit respecté entre la présentation de cette demande et le début effectif des opérations imposables;

— sanctionne le non-respect des conditions précitées par la perte du droit à déduction ou par le report de jouissance de ce droit jusqu'au début effectif de la réalisation habituelle des opérations imposables objet de l'activité. »