CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME ELEANOR SHARPSTON
présentées le 13 mars 2008 [1]

1. Une société qui opère en Italie a bénéficié des services de transport maritime fournis par des opérateurs établis à l'étranger, qui ont établi leurs factures sans taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»). Elle croyait à tort que ces services étaient exonérés et elle ne les a pas inclus dans sa comptabilité TVA. En vertu du mécanisme de l'autoliquidation, elle aurait dû se déclarer elle-même redevable de la TVA en amont, qu'elle aurait ensuite dû déduire de la TVA en aval. Cela aurait impliqué deux écritures comptables, s'annulant mutuellement, de sorte qu'aucun montant n'aurait été dû à l'administration fiscale.

2. Elle est néanmoins parvenue au même résultat en ne déclarant ou en ne déduisant aucune taxe en amont, mais en versant intégralement la taxe en aval.

3. En découvrant l'erreur, l'administration fiscale a tenté de recouvrer la taxe en amont non déclarée en vertu du droit dont elle dispose d'après la législation nationale de rectifier les déclarations de TVA établies durant les quatre années précédentes, mais elle a refusé d'accorder toute déduction qui n'avait pas été demandée dans la déclaration relative à la deuxième année suivant celle durant laquelle le droit à déduction avait pris naissance, se fondant de nouveau sur la législation nationale qui prévoit un délai de prescription.

4. La question soulevée dans la présente procédure de renvoi préjudiciel par la Commissione tributaria provinciale di Genova (Italie) consiste donc à savoir si la situation découlant de cet écart entre les deux délais, qui a pour effet que l'administration fiscale réclame la TVA qui n'aurait pas été due si les procédures avaient été appliquées correctement, est compatible avec les règles communautaires en matière de TVA.

1 — Langue originale: l'anglais.

Le droit communautaire applicable

5. Le droit communautaire en matière de TVA est régi par la directive 2006/112/CEE [2] qui, à compter du 1er janvier 2007, a abrogé et remplacé la législation existante en vue de présenter toutes les dispositions applicables de façon claire et rationnelle dans une structure et une rédaction remaniées sans apporter, en principe, de changement de fond [3].

6. La présente affaire concerne les années 2000 et 2001, alors que les principales dispositions étaient contenues dans la première directive 67/227/CEE et la sixième directive 77/388/CEE [4]. Je me réfère ultérieurement aux dispositions de ces directives et, dans un souci de lisibilité, nous le ferons au présent, même si elles ne sont plus en vigueur. Leurs dispositions de fond et, dans une large mesure, leur libellé n'ont pas été modifiés dans la directive 2006/112 et, pour information, j'indiquerai aussi les dispositions équivalentes de cette dernière.

7. L'article 2 de la directive 67/227 [5] expose les caractéristiques fondamentales système commun de TVA:

«Le principe du système commun de taxe sur la valeur ajoutée est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

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.

Le système commun de taxe sur la valeur ajoutée est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus.

[...]»

2 — Directive du Conseil du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

3 — Voir le troisième considérant de la directive 2006/112.

4 — Directive du Conseil du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 71, p. 1301), et 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 (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»), amendée à de nombreuses reprises.

5 — L'article 1er, paragraphe 2, de la directive 2006/112.

8. Pour les opérations réalisées dans un État membre, le mécanisme de déduction est régi par l'article 17, paragraphes 1 et 2, sous a), de la sixième directive [6]:

«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 à l'intérieur du pays 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».

9. Ainsi, les assujettis intervenant à une étape d'une chaîne économique se voient normalement facturer la TVA (taxe en amont) par leurs fournisseurs et ils facturent la TVA (taxe en aval) à leurs clients. Ils versent ensuite à l'administration fiscale le montant de cette taxe en aval moyennant déduction du montant de la taxe en amont correspondante.

10. Tel n'est cependant pas toujours le cas.

11. En premier lieu, l'article 17, paragraphes 6 et 7, de la sixième directive prévoit certaines exceptions au droit à déduction. Ledit paragraphe 6 précise que, alors que les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation sont toujours exclues du droit à déduction, jusqu'à ce que le Conseil de l'Union européenne détermine les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la sixième directive. Ledit paragraphe 7 autorise les États membres, sous réserve d'une procédure de consultation et pour des raisons conjoncturelles, à exclure partiellement ou totalement du régime des déductions les ou certains biens d'investissement ou d'autres biens ou, au lieu de refuser la déduction, à taxer les biens fabriqués par l'assujetti lui-même ou qu'il a achetés à l'intérieur du pays, ou importés, de manière que cette taxation ne dépasse pas le montant de la TVA qui grèverait l'acquisition de biens similaires.

6 — À l'époque des faits, le texte de l'article 17, paragraphe 2, figurait à l'article 28 sexties de la même directive. L'équivalent de l'article 17, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive se trouve actuellement aux articles 167 et 168, sous a), de la directive 2006/112.

12. En deuxième lieu, certaines opérations sont exonérées de TVA, de sorte que, dans ces cas, il n'y a aucun montant que le client puisse déduire, même s'il utilise ses fournitures pour les besoins de ses opérations taxées en aval.

13. Parmi ces opérations exonérées, figurent l'affrètement et la location de bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant une activité commerciale [7].

14. En troisième lieu, pour certaines catégories d'opérations, c'est non pas le fournisseur, mais le client ou le prestataire qui est redevable de la TVA. Dans de tels cas, le fournisseur ou prestataire déduit la taxe en amont comme il se doit, mais il ne facture aucune taxe en aval à son client. Le client lui-même est redevable de la TVA sur l'opération, mais, dans la mesure où il utilise ce qui lui a été fourni pour ses opérations taxées en aval, le montant devient immédiatement déductible, conformément à l'article 17, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive.

15. Ainsi, en vertu de l'article 21, paragraphe 1, sous b), de la sixième directive [8], «le preneur, identifié à la [TVA] à l'intérieur du pays, d'un service visé à l'article 28 ter, [C], [...], lorsque le service est effectué par un assujetti établi à l'étranger», est tenu de payer la TVA sur ces services qui lui sont fournis [9]. L'article 28 ter, C, de la même directive [10], couvre les «services de transport intracommunautaires de biens» qui sont définis au paragraphe 1 comme tout «transport de biens dont le lieu de départ et le lieu d'arrivée sont situés sur les territoires de deux États membres différents» et pour lesquels le lieu des prestations est le lieu de départ.

16. S'agissant de l'exercice du droit à déduction dans de telles circonstances, l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la sixième directive [11], précise que «[p]our pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit [...] lorsqu'il est tenu d'acquitter la taxe en tant que preneur ou acheteur en cas d'application de l'article 21, point 1, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre».

7 — Article 15, paragraphe 5, de la sixième directive, lu en combinaison avec l'article 15, paragraphe 4, sous a), de la même directive; article 148, sous a) et c), de la directive 2006/112.

8 — Dans l'article 28 octies de la sixième directive à l'époque des faits; voir article 196 de la directive 2006/112.

9 — Le mécanisme est connu sous le nom de procédure d'«autoliquidation». En vertu d'autres dispositions de l'article 21, paragraphe 1, de la sixième directive elle s'applique à d'autres types de livraisons de biens ou de fournitures de services, lorsque le fournisseur n'est pas établi dans l'État membre du client (ou l'État membre dans lequel la livraison est effectuée), qu'il soit établi dans la Communauté européenne ou non.

10 — Voir articles 47 et 48 de la directive 2006/112.

11 — Article 28 septies, paragraphe 2, de la même directive; article 178, sous f), de la directive 2006/112.

17. En vertu de l'article 18, paragraphes 2 et 3, de la sixième directive [12]:

«2. La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période de déclaration, du montant de la taxe pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu du paragraphe 1, au cours de la même période.

[...]

3. Les États membres fixent les conditions et modalités suivant lesquelles un assujetti peut être autorisé à procéder à une déduction à laquelle il n'a pas procédé conformément aux paragraphes 1 et 2.»

18. L'article 22 de la sixième directive [13] prévoit un large éventail d'obligations pour les personnes redevables de la TVA, seules celles visées ultérieurement s'avérant potentiellement pertinentes pour le présent cas d'espèce:

«2. a) Tout assujetti doit tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la taxe sur la valeur ajoutée et son contrôle par l'administration fiscale.

[...]

4. a) Tout assujetti doit déposer une déclaration dans un délai à fixer par les États membres. Ce délai ne peut pas dépasser de deux mois l'échéance de chaque période fiscale. Cette période est fixée par les États membres à un, deux ou trois mois. Toutefois, les États membres peuvent fixer des périodes différentes qui ne peuvent cependant pas excéder un an.

b) Dans la déclaration doivent figurer toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, le cas échéant, et dans la mesure où cela apparaît nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées.

[...]

12 — Articles 179 et 180 de la directive 2006/112.

13 — Dans l'article 28 nonies de la même directive à l'époque des faits; voir les articles 213 à 271 de la directive 2006/112.

7. Les États membres prennent les mesures nécessaires pour que les personnes qui, conformément à l'article 21, paragraphe 1, [points a) et] b), sont considérées comme redevables de la taxe à la place d'un assujetti établi à l'étranger [...] remplissent les obligations de déclaration et de paiement susmentionnées.

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, sous réserve du respect de l'égalité de traitement des opérations intérieures et des opérations effectuées entre États membres par des assujettis, et à condition que ces obligations ne donnent pas lieu dans les échanges entre les États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.»

La législation nationale applicable

19. Les directives communautaires en matière de TVA sont aujourd'hui mises en œuvre en droit italien par le décret du Président de la République n° 633 (decreto del Presidente della Repubblica n. 633), du 26 octobre 1972 (supplément ordinaire à la GURI n° 292, du 11 novembre 1972), tel qu'il a été modifié (ci-après le «DPR n° 633/72»).

20. L'article 17, troisième alinéa, première phrase, de ce décret est libellée comme suit:

«Les obligations relatives [...] aux prestations de services effectuées sur le territoire de l'État par des opérateurs non-résidents [...] sont remplies par les cessionnaires [...] résidant sur le territoire de l'État, qui [...] utilisent les services dans l'exercice d'une entreprise, d'un art ou d'une profession.»

21. L'article 19, premier alinéa, du même décret dispose notamment:

«Le droit à déduction de la taxe sur les biens et services achetés ou importés prend naissance au moment où la taxe devient exigible et il peut être exercé, au plus tard, dans la déclaration de TVA relative à la deuxième année après celle durant laquelle le droit à déduction a pris naissance et sous réserve des conditions applicables lorsque ce droit a pris naissance.»

22. L'article 23, paragraphes 1 et 2, du DPR n° 633/72 exige des assujettis qu'ils enregistrent leurs factures dans un registre ad hoc dans les quinze jours, en indiquant le numéro de série, la date d'émission, le montant taxable et le montant de la taxe en le mentionnant séparément pour chaque taux et, dans les cas auxquels se réfère l'article 17, troisième alinéa, de ce même décret, le nom du fournisseur.

23. L'article 25, paragraphe 1, du DPR n° 633/72 oblige les assujettis de numéroter par ordre chronologique leurs factures relatives à des biens et des services achetés ou importés, y compris celles qui sont émises conformément à l'article 17, troisième alinéa, du même décret et de les inscrire dans le registre ad hoc avant d'effectuer le versement périodique ou la déclaration annuelle dans laquelle le droit à déduction de la taxe en cause est exercé.

24. Selon l'article 54, paragraphe 5, du DPR n° 633/72:

«Sans préjudice de l'action ultérieure de recouvrement dans les délais fixés par l'article 57, [...] lorsqu'il existe des éléments qui permettent d'établir l'existence de montants qui n'ont pas été déclarés en tout ou en partie ou de déductions indues, le bureau de la taxe sur la valeur ajoutée peut se limiter à établir la taxe ou le supplément de taxe dû ou le crédit moins élevé effectif sur la base des éléments précités.»

25. Enfin, l'article 57, premier alinéa, première phrase, du DPR n° 633/72 est libellée comme suit:

«Les avis relatifs aux rectifications et aux recouvrements prévus par l'article 54 [...] doivent être notifiés sous peine de déchéance pour le 31 décembre de la quatrième année suivant celle durant laquelle la déclaration a été présentée.»

La procédure au principal et les questions préjudicielles

26. Ecotrade SpA (ci-après «Ecotrade») est une société italienne opérant dans le commerce international de laitier granulé de hauts fourneaux et d'autres additifs utilisés pour la production du ciment. En 2000 et 2001 [14], elle a réalisé un certain nombre de transports de ces matériaux par bateau de l'Italie à destination d'autres États membres en recourant aux services de sociétés de transport maritime qui n'étaient pas établies en Italie. Ces sociétés ont adressé des factures à Ecotrade pour ces services, qu'elles qualifiaient soit d'«affrètement de navire», soit de «transport maritime». Aucune facture ne mentionnait de TVA et certaines précisaient que les fournitures de services étaient exonérées.

27. Ecotrade a donc considéré que tous ces services constituaient des services d'affrètement ou de location de navire de haute mer

14 — L'affaire C-95/07 concerne l'exercice 2001 et l'affaire C-96/07 celui de 2000.

exonérés de TVA en vertu des dispositions nationales mettant en œuvre l'article 15, paragraphe 5, de la sixième directive [15] et elle les a comptabilisés normalement comme des achats sans toutefois les inclure dans sa comptabilité TVA ou dans ses déclarations.

28. À la suite d'un contrôle, l'Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3 a décidé que les services de transport maritime étaient en fait des services de transport intracommunautaires de marchandises pour lesquels, en vertu des dispositions nationales transposant les articles 21, paragraphe 1, sous b), et 28 ter, C, de la sixième directive, Ecotrade était elle-même redevable de la TVA. Ecotrade a accepté cette rectification en émettant quelques réserves mineures. Il n'y a aucune allégation de fraude ou de mauvaise foi de sa part.

29. Ecotrade aurait donc dû déclarer la TVA sur les services de transport maritime et la comptabiliser comme taxe en amont. Elle aurait été redevable de la taxe, mais, en même temps, elle aurait eu la possibilité de la déduire de sa taxe en aval. Sa dette globale au titre de la taxe n'aurait donc pas été affectée.

30. Au mois de décembre 2004, en application des articles 54, paragraphe 5, et 57, premier alinéa, du DPR nº 633/72 et dans le délai prévu par cette dernière disposition, l'Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3 a réclamé le versement de la TVA en cause, pour un montant équivalent à 320 000 euros environ pour les deux exercices, ce qui semble représenter la TVA au taux standard de 20 % sur des factures d'une valeur équivalant approximativement à 1 600 000 euros [16]. Elle a, cependant, refusé d'accorder à Ecotrade le droit de déduire les mêmes montants au motif que le délai dans lequel elle aurait dû le faire en vertu de l'article 19, premier alinéa, du DPR nº 633/72 avait expiré. Elle a, par ailleurs, imposé des amendes administratives à Ecotrade pour un montant légèrement supérieur à 360 000 euros.

31. Ecotrade a attaqué ce refus et ces amendes devant la Commissione tributaria provinciale di Genova qui demande à la Cour de statuer sur les questions suivantes:

«1) L'interprétation correcte de l'article 17, de l'article 21, paragraphe 1, et de l'article 22 de la sixième directive [...] s'oppose-t-elle à une réglementation nationale, en l'espèce l'article 19 du DPR nº 633/72, qui subordonne l'exercice du droit à déduction de la [TVA] due par un assujetti dans le cadre de l'exploitation de son entreprise au

15 — Voir le point 13 des présentes conclusions.

16 — Les chiffres fournis dans l'ordonnance de renvoi de l'affaire C-95/07 semblent refléter l'application d'un taux de TVA légèrement supérieur à 20 %. Aucune explication n'est fournie, mais cet écart n'est pas pertinent pour trancher la question.

respect d'un délai (de deux ans), sanctionnant son non-respect par la déchéance du droit, en particulier dans les cas où l'assujettissement à la TVA de l'achat du bien ou du service résulte de l'application du mécanisme de l'autoliquidation, qui permet à l'administration d'exiger le paiement de la taxe en bénéficiant d'un délai (de quatre ans, visé à l'article 57 du DPR nº 633/72) supérieur à celui prévu en faveur de l'entrepreneur pour exercer sa déduction, entrepreneur qui en est par contre déchu à l'expiration du délai qui lui est applicable?

2) L'interprétation correcte de l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la sixième directive [...] s'oppose-t-elle à une législation nationale qui, en réglementant les «formalités» visées dans cet article au travers du mécanisme de l'autoliquidation, qui est régi par les dispositions combinées de l'article 17, paragraphe 3, et des articles 23 et 25 du DPR nº 633/72, peut inclure (au préjudice du seul contribuable) le respect d'une limite dans le temps — comme le prévoit l'article 19 du DPR nº 633/72 — pour exercer le droit à déduction sanctionné par l'article 17 de la sixième directive?»

32. Des observations écrites ont été déposées par Ecotrade, par les gouvernements italien et chypriote, ainsi que par la Commission des Communautés européennes, chacune de ces parties étant représentée à l'audience, à l'exception du gouvernement chypriote.

Analyse

Observations liminaires

33. L'ordonnance de renvoi pourrait être interprétée largement comme soulevant, d'abord et avant tout, la question générale de savoir si un délai de deux ans applicable à l'exercice du droit à déduction est compatible avec les règles communautaires en matière de TVA, et comme ne portant que, à titre secondaire, sur le point de savoir si tel est le cas dans l'hypothèse spécifique où le mécanisme de l'autoliquidation s'applique et que l'administration fiscale dispose d'un délai plus long durant lequel elle peut récupérer la taxe qui n'a pas été comptabilisée correctement.

34. Je suis cependant d'accord avec le gouvernement italien et la Commission pour dire qu'il est inutile de trop se concentrer sur cette question générale qui n'occupe pas en soi une position centrale dans la procédure principale. Le point essentiel concerne la compatibilité avec le droit communautaire

du résultat obtenu par l'application des règles italiennes dans des circonstances telles que celles dans lesquelles se trouve Ecotrade elle-même.

35. Les facteurs signalés par le juge de renvoi comme concourant à ce résultat sont, tout d'abord, le délai de «deux ans» [17] applicable à l'exercice du droit à déduction, ensuite, le délai de «quatre ans» [18] applicable au droit de l'administration fiscale de procéder au recouvrement et, enfin, le mécanisme de l'autoliquidation en vertu duquel le fait qu'un assujetti est redevable de la taxe en amont est normalement compensé exactement par son droit de déduire la même taxe.

36. Toutefois et bien que le contexte de ce mécanisme constitue indubitablement un élément clé du présent cas d'espèce, il est selon moi au moins aussi important de faire observer que le résultat contesté par Ecotrade résulte non pas de la simple combinaison de ces trois facteurs, mais du reclassement de ses opérations en amont, qui sont passées du statut d'opérations exonérées à celui d'opérations taxées.

17 — Plus précisément, le délai correspond au dépôt de la déclaration pour la deuxième année suivant celle durant laquelle le droit à déduction a pris naissance.

18 — En fait, la fin de la quatrième année suivant celle durant laquelle la déclaration a été établie. Ecotrade a déclaré à l'audience sans être contredite que cette période était régulièrement prolongée jusqu'à cinq, six, voire même sept ans par des dispositions temporaires.

37. Enfin, bien que le juge de renvoi pose formellement deux questions visant à apprécier les règles italiennes au regard de différentes dispositions de la sixième directive, je juge plus utile de les examiner ensemble.

La possibilité d'appliquer un délai à l'exercice du droit à déduction

38. Aucun élément dans aucune des dispositions citées par le juge de renvoi dans ses questions — ou même dans un autre passage de la sixième directive — n'impose de délai spécifique à l'exercice du droit à déduction ou ne se réfère explicitement à la possibilité, ou à l'impossibilité, d'imposer un tel délai en droit national.

39. L'une de ces dispositions au moins peut, cependant, être considérée comme autorisant implicitement l'imposition d'un délai, à savoir l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la sixième directive qui se réfère aux formalités établies par les États membres pour pouvoir exercer le droit à déduction. Le fait qu'un délai puisse être fixé ressort, par ailleurs, clairement des dispositions combinées de l'article 18, paragraphes 2 et 3 de la même directive. La première disposition précise que le droit à déduction doit être exercé à propos des montants dus pour la même période de déclaration que celle durant laquelle le droit a pris naissance et

la seconde disposition autorise les États membres à fixer les conditions dans lesquelles un assujetti peut être autorisé à déduire lorsqu'il n'a pas respecté, notamment, cette condition. Prises conjointement, elles impliquent qu'un État membre est libre d'exiger que le droit à déduction soit exercé pour la période de déclaration en cause [19] ou de permettre une période plus longue.

40. Je ne suis donc pas d'accord avec Ecotrade lorsqu'elle prétend que le droit à déduction est tellement fondamental que son exercice ne peut jamais être soumis à aucun délai. Ce droit est en effet fondamental, mais il est aussi important, pour des raisons de sécurité juridique (et financière), que des situations fiscales arrêtées ne soient pas susceptibles d'être remises en cause indéfiniment.

41. Si la sixième directive autorise ainsi un État membre d'exiger que le droit à déduction soit exercé durant la période de déclaration pendant laquelle il a pris naissance, la question de savoir si une période plus longue, comme la période de deux ans au moins permise par le droit italien, est indûment restrictive en tant que règle générale ne se pose pas.

19 — Sous réserve des exigences d'équivalence et d'effectivité. Voir le point 42 des présentes conclusions.

42. Il suffit de considérer qu'un tel délai (qui est comparable à de nombreux égards à un délai fixé pour engager les procédures en vue de récupérer des charges nationales perçues en violation du droit communautaire) devrait en toute hypothèse respecter les principes d'équivalence et d'effectivité [20]. Il ne devrait donc pas être moins favorable que ceux concernant des situations similaires de nature interne [21] ou rendre en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire. Les arguments avancés devant la Cour dans la présente affaire ne comprenaient aucune comparaison avec des délais applicables à des situations similaires de nature interne et aucune partie n'a prétendu qu'un délai de deux ans au moins rend en général — et non dans les circonstances spécifiques du cas d'espèce — l'exercice du droit à déduction en pratique impossible ou excessivement difficile.

La possibilité de rectification par l'administration fiscale après l'expiration d'un tel délai

En général

43. Il semble incontestable que l'administration fiscale doit disposer d'une période lui

20 — Voir, par exemple, arrêt du 11 juillet 2002, Marks & Spencer (C-62/02, Rec. p. I-6325, points 34 et suiv.).

21 — Il me semble que la Commission est malavisée de soutenir (si j'ai compris correctement sa position) que le principe d'équivalence s'applique aux délais respectifs dont disposent l'assujetti et l'administration fiscale.

permettant de vérifier les déclarations de TVA des assujettis et de rectifier leur dette le cas échéant et cette période doit pouvoir être soumise à certaines limites dans l'intérêt de la sécurité juridique.

44. On ne saurait s'opposer non plus à ce que le délai accordé à l'administration fiscale pour procéder aux vérifications et rectifications s'étende au-delà de celui durant lequel un assujetti est tenu d'établir une déclaration définitive des montants dont il est redevable et de ceux qu'il est en droit de déduire. Tant que cette déclaration n'a pas été déposée, elle ne peut pas être vérifiée [22].

45. Lorsque ces vérifications font apparaître une dette de TVA qui n'a pas été déclarée, il est évident que l'administration fiscale peut — voire doit — faire respecter les obligations et recouvrer la somme correspondante .

46. La découverte de la dette ne peut pas non plus affecter les éventuels droits à déduction de la taxe en amont qui ne dépendent pas de la dette. La question de savoir si un assujetti a exercé ou non un tel droit dans un délai applicable en droit national, tel que le type de délai que j'ai évoqué précédemment, est tout à fait distincte de celle de la rectification de sa dette au titre de la taxe en amont.

22 — Voir arrêt du 19 novembre 1998, SFI (C-85/97, Rec. p. I-7447, point 32).

Dans des circonstances telles que celles du présent cas d'espèce

47. Il n'en va, cependant, pas ainsi lorsqu'une vérification fait apparaître une dette de TVA qui n'a pas été déclarée et qui, si elle avait été correctement déclarée, aurait fait naître un droit concomitant à déduction, mais que, en l'absence de cette dette, aucun droit à déduction ne pouvait exister. Dans ces circonstances, l'absence de déduction est indissociable de celle de la déclaration de la dette fiscale que l'administration tente alors de faire valoir [23].

48. Lorsque la déduction est à la dette ce que l'avers est au revers d'une même pièce, toute rectification par l'administration fiscale doit logiquement tenir compte des deux aspects. Recouvrer la dette en refusant dans le même temps le droit à déduction serait, par ailleurs, complètement incompatible avec le principe de neutralité qui est fondamental dans l'ensemble du système de TVA.

49. Comme la Cour l'a déclaré de façon constante, le régime de déduction institué

23 — Dans la présente affaire, Ecotrade se trouve dans cette situation en raison du mécanisme de l'autoliquidation, mais une situation similaire pourrait exister lorsqu'un assujetti a qualifié ses opérations en aval d'exonérées (alors qu'elles étaient en fait taxées) et n'a donc pas été en mesure de déduire la taxe grevant l'acquisition des biens ou des services en amont qui ont été utilisés pour les besoins de ces opérations.

par la sixième directive vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système garantit la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA [24].

50. Par opposition, l'application des règles italiennes de la façon souhaitée par l'administration fiscale dans la présente affaire transformerait la neutralité de la taxation qui avait été obtenue (bien que sur une base incorrecte) en un poids significatif dont l'opérateur aurait en principe dû être déchargé — et aurait pour conséquence que la taxe globalement perçue dépasserait le montant qui aurait dû être perçu.

Les justifications possibles du recouvrement de la taxe non déclarée assorti du refus du droit d'exercer un droit concomitant à déduction

51. La question se pose de savoir s'il est néanmoins possible de justifier le fait d'écarter l'exigence fondamentale de neutralité en vertu de règles de droit communautaire.

Dans les questions qu'il soulève, le juge de renvoi se réfère aux articles 17, 18, paragraphe 1, 21, paragraphe 1, et 22 de la sixième directive [25]. Parmi ces dispositions, lesdits articles 17, paragraphes 6 et 7, 18, paragraphe 1, sous d), et 22, paragraphes 7 et 8, ont été cités à diverses étapes de la procédure comme étant susceptibles de fournir une justification à l'application des dispositions italiennes de la façon souhaitée par l'administration fiscale.

52. Toutefois, s'agissant de l'article 17, paragraphes 6 et 7, de la sixième directive la question porte non pas en l'occurrence, comme le fait observer le gouvernement chypriote à juste titre, sur *l'exclusion* de la taxe en cause du *droit* à déduction, mais sur une *limitation* de *l'exercice* de ce droit dans certaines circonstances. Cette limitation ne relève pas du champ dudit article 17, paragraphes 6 et 7, qui concerne l'exclusion totale de certains types d'opérations en amont.

53. Parmi les autres dispositions citées, l'article 18, paragraphe 1, sous d), de la sixième directive autorise les États membres à prévoir des formalités pour l'exercice du droit à déduction; l'article 22, paragraphe 7, de la même directive exige qu'ils prennent des mesures pour faire en sorte que les opérateurs redevables de la taxe en amont en

24 — Voir arrêt du 8 février 2007, Investrand (C-435/05, Rec. p. I-1315, point 22).

25 — Voir les points 8, 11 et 15 à 18 des présentes conclusions.

vertu du mécanisme de l'autoliquidation respectent leurs obligations en matière de déclaration et de paiement; enfin, ledit article 22, paragraphe 8, les autorise à imposer d'autres obligations pour garantir l'exacte perception de la taxe et éviter la fraude.

54. Les gouvernements italien et chypriote se sont référés à cette disposition comme étant susceptible de justifier l'application des règles italiennes de la façon souhaitée par l'administration fiscale en l'espèce, en particulier dans la mesure où elle est à même d'encourager la déclaration correcte, dans les délais et de façon précise et d'empêcher la fraude.

55. Je ne partage pas ce point de vue. Si les dispositions en cause permettent certainement d'imposer des formalités, ainsi que des pénalités en cas de non-respect de ces formalités (rappelons que des amendes substantielles ont été imposées à Ecotrade en l'occurrence, bien que la question de leur compatibilité avec le droit communautaire ne soit pas posée par le juge de renvoi), elles ne justifient pas de distorsion du système de TVA lui-même.

L'arrêt rendu dans l'affaire Collée

56. Il peut être utile de rappeler dans ce contexte l'arrêt rendu récemment par la Cour dans l'affaire Collée [26]. Il présente en effet de nombreux parallèles avec le présent cas d'espèce. Je le résumerai donc assez longuement.

57. Un concessionnaire du secteur automobile n'avait droit à percevoir de commission que pour les ventes à des clients de sa zone. Pour prétendre à des commissions sur les ventes à des clients d'un autre État membre, il a engagé un intermédiaire en vue d'acheter et de revendre les véhicules pour la forme. Il a facturé la TVA à cet intermédiaire qui a tenté de la déduire. L'administration fiscale a refusé la déduction au motif que l'opération était fictive. Le concessionnaire a alors modifié sa comptabilité pour refléter la véritable situation. L'administration fiscale a relevé son chiffre d'affaires imposable du prix de vente des voitures, mais elle a refusé de lui accorder l'exonération (avec déduction de la taxe payée en amont, comme cela aurait normalement été le cas pour une livraison intracommunautaire), parce que sa comptabilité n'avait pas été mise à jour régulièrement et immédiatement après les opérations en cause, conformément aux règles découlant de la jurisprudence nationale [27].

58. La Cour a fait observer que l'exonération des fournitures intracommunautaires dans

26 — Arrêt du 27 septembre 2007 (C-146/05, Rec. p. I-7861).

27 — Voir les points 12 à 18 de l'arrêt Collée, précité.

l'État membre d'expédition moyennant imposition (par autoliquidation) de l'acquisition intracommunautaire correspondante dans l'État membre d'arrivée évite la double imposition et la violation du principe de neutralité fiscale [28].

59. L'article 22 de la sixième directive impose des obligations formelles en ce qui concerne la comptabilité, la facturation, la déclaration ainsi que la présentation de l'état récapitulatif, et ledit article 22, paragraphe 8, confère aux États membres la faculté de prévoir d'autres obligations jugées nécessaires pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude fiscale. Toutefois, ces mesures ne doivent ni aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs ni remettre en cause la neutralité de la TVA [29].

60. Une mesure nationale qui subordonne le droit à l'exonération au respect d'obligations formelles sans s'interroger sur le point de savoir si les exigences de fond sont satisfaites va au-delà de ce qui est nécessaire afin d'assurer l'exacte perception de la taxe [30].

61. Les opérations doivent être taxées en prenant en considération leurs caractéristiques objectives. Si une livraison répond aux conditions fixées pour bénéficier de l'exonération, aucune TVA n'est due [31].

62. Dans l'affaire au principal, dès lors qu'il était incontestable qu'une livraison intracommunautaire avait été effectuée, le principe de neutralité fiscale exigeait que l'exonération de la TVA soit accordée si les exigences de fond étaient satisfaites, même si certaines exigences formelles avaient été omises par les assujettis. Il n'en irait autrement que dans l'hypothèse où une violation de telles exigences formelles aurait pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond avaient été satisfaites [32].

63. Il est important de permettre que des modifications de la qualification d'une livraison intracommunautaire apportées postérieurement à la réalisation de cette opération puissent être prises en compte dans la comptabilité des assujettis. Le caractère intracommunautaire d'une livraison doit être reconnu dans le cas d'une régularisation ultérieure de la comptabilité, pourvu que soient satisfaits les critères objectifs [33].

28 — Points 21 à 23 et jurisprudence citée.
29 — Points 25 et 26 et jurisprudence citée.
30 — Point 29.
31 — Point 30 et jurisprudence citée.
32 — Point 31.
33 — Point 33.

64. La réponse à la question de savoir si le fait que l'assujetti a, dans un premier temps, dissimulé l'existence d'une livraison intracommunautaire est pertinent et, partant, si l'exonération de la TVA peut être subordonnée à la bonne foi de l'assujetti, dépend de l'existence d'un risque de perte de recettes fiscales pour l'État membre concerné. Pour assurer la neutralité de la TVA, il appartient aux États membres de prévoir la possibilité de correction de toute taxe indûment facturée, dès lors que l'émetteur de la facture démontre sa bonne foi. Toutefois, lorsque l'émetteur de la facture a éliminé complètement en temps utile le risque de perte de recettes fiscales, le principe de neutralité de la TVA exige que la taxe indûment facturée puisse être régularisée, sans qu'une telle régularisation puisse être subordonnée à la bonne foi dudit émetteur. Les mêmes règles s'appliquent également à une régularisation de la comptabilité en vue d'obtenir l'exonération d'une livraison intracommunautaire [34].

65. La non-perception de la TVA afférente à une livraison intracommunautaire qui, dans un premier temps, avait été qualifiée à tort de livraison effectuée à l'intérieur du pays — donnant lieu, en principe, à une perception de la TVA — ne saurait être considérée comme une perte de recettes fiscales. De telles recettes appartiennent à l'État membre dans lequel où intervient la consommation finale [35].

66. Enfin, le droit communautaire n'empêche pas les États membres de considérer dans certaines conditions la dissimulation de l'existence d'une opération intracommunautaire comme une tentative de fraude à la TVA et d'appliquer les amendes ou sanctions pécuniaires prévues par leur droit interne. Toutefois, de telles sanctions doivent toujours être proportionnées à la gravité de l'abus [36].

La transposition au présent cas d'espèce

67. Il me semble que le raisonnement suivi par la Cour dans son arrêt Collée, précité, est taillé sur mesure pour être transposé au présent cas d'espèce. Je procéderais comme suit.

68. Le mécanisme de l'autoliquidation vise à éviter la double imposition et à assurer la neutralité fiscale. Les mesures adoptées conformément aux articles 18, paragraphe 1, sous d), ou 22, paragraphes 7 et 8, de la

34 — Points 34 et 35 et jurisprudence citée. L'apparent conflit entre les deux affirmations sur la nécessité de bonne foi vient du fait que, dans l'arrêt du 19 septembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, Rec. p. I-6973, points 50 à 58) la Cour a considéré que la condition de bonne foi qui avait été mentionnée dans l'arrêt du 13 décembre 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227), n'était pas essentielle.

35 — Point 37.

36 — Point 40 et jurisprudence citée.

sixième directive ne doivent ni aller au-delà de ce qui est nécessaire afin d'atteindre les objectifs pour lesquels elles sont autorisées ni remettre en cause la neutralité. Une mesure qui subordonne le droit à déduction au respect d'obligations formelles, que les exigences de fond soient satisfaites ou non, va au-delà de ce qui est nécessaire. Les opérations doivent être taxées en prenant en considération leurs caractéristiques objectives. Si une livraison répond aux conditions fixées pour bénéficier de la déduction, la TVA est déductible. Lorsqu'il ne fait pas de doute que la taxe due en vertu du mécanisme de l'autoliquidation fait naître un droit à déduction, la neutralité fiscale commande que la déduction soit autorisée si les exigences de fond sont satisfaites, même si l'assujetti n'a pas respecté certaines des exigences formelles. Il est important de permettre que des modifications de la qualification d'une livraison soient apportées dans la comptabilité d'un assujetti. Sa véritable nature doit donc être reconnue dans le cas d'une régularisation ultérieure de la comptabilité, pourvu que soient satisfaits les critères objectifs. S'il n'y a pas de risque de perte de recettes fiscales, le principe de neutralité de la TVA exige que les recettes de TVA qui ont été versées erronément soient ajustées. Ce risque n'existe pas, lorsque la dette fiscale et le droit à déduction se compensent intégralement. Des amendes adéquates et proportionnées peuvent néanmoins être imposées à l'assujetti qui n'a pas déclaré ses opérations correctement.

Conclusion

69. À la lumière des considérations qui précèdent, j'estime que la Cour devrait répondre comme suit aux questions soulevées par la Commissione tributaria provinciale di Genova:

«1) Les dispositions des directives communautaires en matière de taxe sur la valeur ajoutée n'interdisent pas de prévoir en droit national une période de forclusion

applicable à l'exercice du droit d'un assujetti à déduire la taxe payée en amont pour des biens et des services qu'il utilise pour les besoins de ses opérations taxées, pour autant que le délai en cause ne soit pas moins favorable que ceux concernant des situations similaires de nature interne et qu'il ne rende pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice de ce droit.

2) Les dispositions des directives communautaires en matière de taxe sur la valeur ajoutée n'interdisent pas aux administrations fiscales de vérifier les déclarations de la taxe sur la valeur ajoutée des assujettis, même après l'expiration d'un délai de forclusion de ce type, et de réclamer la taxe due qui n'a pas été versée.

3) Toutefois, lorsqu'une telle vérification fait apparaître une dette de la taxe sur la valeur ajoutée qui n'a pas été déclarée et qui, si elle avait été déclarée, aurait fait naître un droit concomitant à déduction, la dette ne peut pas être recouvrée sans tenir compte du droit à déduction.»