

CJUE, Conclusions de l'avocat général Sir Gordon Slynn, 31 mai 1988, 77/388

Synthèse

Juridiction : CJUE

Numéro affaire : 77/388

Date de dépôt : 09 avril 1987

Titre : Demandes de décision préjudicielle: Tribunal de première instance de Bruxelles - Belgique.

Rapporteur : Moitinho de Almeida

Avocat général : Sir Gordon Slynn

Identifiant européen : ECLI:EU:C:1988:274

Lien EUR-Lex : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=CELEX:61987CC0123>

Texte

Avis juridique important

|

61987C0123

Conclusions de l'avocat général Sir Gordon Slynn présentées le 31 mai 1988. - Léa Jeunehomme et Société anonyme d'étude et de gestion immobilière "EGI" contre État belge. - Demandes de décision préjudicielle: Tribunal de première instance de Bruxelles - Belgique. - Sixième directive 77/388/CEE - Droit de la déduction de la TVA - Modalités de facturation. - Affaires jointes 123 et 330/87.

Recueil de jurisprudence 1988 page 04517

Conclusions de l'avocat général

++++

Monsieur le Président,

Messieurs les Juges,

Les deux affaires jointes dont il s'agit en l'espèce ont donné lieu à des questions déferées à la Cour par le tribunal de première instance de Bruxelles à propos de la faculté, pour les États membres, d'imposer à une facture, en vue de son admission au regard de la TVA comme facture autorisant l'assujetti à déduire la taxe payée aux fournisseurs de biens et de services (" la taxe acquittée en amont ") de la taxe dont il est redevable au gouvernement de l'État membre (" la taxe acquittée en aval "), des obligations supplémentaires sur le plan de la forme et du contenu, en sus de celles mentionnées dans la sixième directive TVA (77/388/CEE, JO 1977, L 145, p . 1). L'exposé succinct des faits se présente dans les affaires en question de la manière suivante .

Mme Jeunehomme, qui exploite "Le Palais de la voiture d'occasion", exerce la profession de négociant en voitures d'occasion . Une enquête menée par l'administration belge de la TVA a révélé certaines irrégularités dans sa comptabilité . Tandis que la demanderesse a reconnu le bien-fondé d'une partie d'entre elles, elle a contesté les quatre contraintes décernées contre elle par l'administration en vue du paiement de la TVA sur certaines factures constatant l'acquisition par elle-même de voitures destinées à la revente et a formé un recours devant le tribunal de première instance de Bruxelles, postulant la mise à néant desdites contraintes ainsi que la levée des saisies pratiquées en exécution de ces contraintes . Le litige porte sur la validité des factures délivrées par Mme Jeunehomme : elle a soutenu que la définition d'une facture relevait du droit commercial, tandis que l'administration de la TVA a considéré que la définition d'une facture aux fins de la TVA relevait du droit fiscal et qu'une facture de ce type devait par conséquent, pour ouvrir le droit à déduction, contenir toutes les mentions requises par le droit fiscal, outre le droit commercial .

Le 6 avril 1987, le tribunal de première instance de Bruxelles a sursis à statuer et a déferé à la Cour la question suivante :

" Les articles 18, paragraphe 1, sous a), et 22, paragraphe 3, sous a) et b), de la sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, disposent que, pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit détenir une facture mentionnant d'une façon distincte le prix hors TVA et la taxe correspondante pour chaque taux différent ainsi que, le cas échéant, l'exonération . Or, les travaux préparatoires de l'article 22, paragraphe 3, précisent en outre que les modalités de facturation relèvent non seulement du domaine fiscal, mais aussi, et principalement, du domaine commercial .

Dans ces conditions, les articles 18, paragraphe 1, sous a), et 22, paragraphe 3, sous a) et b), de la sixième directive permettent-ils à l'État belge de subordonner l'exercice du droit à déduction à la détention d'un document devant contenir non seulement les mentions propres à une facture comprise dans son sens traditionnel défini par le droit commercial, mais également d'autres mentions étrangères à la nature, à l'essence et à l'objet d'une facture commerciale, énumérées à l'article 2 de l'arrêté royal n° 1 du 23 juillet 1969 pris en exécution du code belge de la TVA?"

La société anonyme d'étude et de gestion immobilière "EGI" (société actuellement en liquidation et exerçant auparavant l'activité d'entreprise de construction) a contesté le refus de l'administration belge de la TVA d'autoriser la déduction de la taxe ayant grevé en amont les biens et services fournis à EGI par deux de ses fournisseurs, les entreprises Cotradec et M . Scalegno, au

motif que les factures en cause ne portaient pas certaines mentions obligatoires et n' étaient donc pas suffisamment précises . EGI a soutenu notamment qu' il était contraire à la sixième directive TVA de subordonner le droit à déduction à la détention d' une facture contenant toutes les mentions supplémentaires énoncées par la législation belge dérivée . Le tribunal de première instance de Bruxelles a saisi la Cour de la demande de décision préjudicielle suivante :

" Les articles 18, paragraphe 1, sous a), et 22, paragraphe 3, sous a) et b), de la sixième directive du Conseil du 17 mai 1977 en matière d' harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d' affaires, disposent que, pour pouvoir exercer le droit à déduction, l' assujetti doit détenir une facture mentionnant d' une façon distincte le prix hors TVA et la taxe correspondante pour chaque taux différent ainsi que, le cas échéant, l' exonération .

Les travaux préparatoires de l' article 22, paragraphe 3, précisent en outre que les modalités de facturation relèvent non seulement du domaine fiscal, mais aussi, et principalement, du domaine commercial' (commentaire accompagnant la proposition de sixième directive de la Commission au Conseil, le 20 juin 1973, article 23, paragraphe 3).

Dans ces conditions, les articles 18, paragraphe 1, sous a), et 22, paragraphe 3, sous a) et b), de la sixième directive permettent-ils à l' État belge de subordonner l' exercice du droit à déduction à la détention d' un document devant contenir non seulement les mentions propres à une facture comprise dans son sens traditionnel défini par le droit commercial, mais également d' autres mentions étrangères à la nature, à l' essence et à l' objet d' une facture commerciale, énumérées à l' article 2 de l' arrêté royal n° 1 du 23 juillet 1969 pris en exécution du code belge de la TVA - ces dernières mentions d' ordre purement technique étant destinées à faciliter le contrôle de la perception de la taxe à partir de la comptabilité du cocontractant assujetti?"

Bien que les deux demandes déferées à la Cour ne soient pas textuellement identiques, elles posent les mêmes questions sur l' interprétation à donner aux articles 18, paragraphe 1, sous a), et 22, paragraphe 3, sous a) et b), de la sixième directive . Bien que les deux affaires soient, semble-t-il, soumises aux dispositions de l' arrêté royal n° 1, il y a, dans l' affaire 123/87 (Jeunehomme), des règles additionnelles précisant les autres indications devant figurer sur les factures relatives à la vente de véhicules à moteur ((arrêté royal n° 17 du 20 juillet 1970, article 4, paragraphe 2 (Moniteur belge du 31.7.1970, p . 7912))). La Cour a appris que la question soulevée dans les affaires qui nous occupent s' est posée dans d' autres affaires en Belgique et le Hoge Raad des Pays-Bas a également déferé à la Cour une question similaire dans l' affaire 342/87, Genius Holding BV/Inspecteur der Omzetbelasting (inscrite au registre de la Cour le 4 novembre 1987).

L' article 45 du code belge de la TVA (Moniteur belge du 17.7.1969, p . 7046) établit le droit fondamental pour tout assujetti à la TVA de déduire de la taxe dont il est redevable pour les livraisons et les prestations qu' il a effectuées la taxe ayant grevé ses achats de biens et de services utilisés pour les besoins de son entreprise . L' article 49 du code autorise le roi à fixer les conditions d' application de l' exercice du droit en question . L' article 52 du code accorde au roi le pouvoir de fixer les mentions que doivent contenir les factures délivrées par les assujettis .

L' article 3, paragraphe 1, point 1, de l' arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 (Moniteur belge du 12.12.1969, p . 12006) prévoit que, pour pouvoir déduire la taxe due ou acquittée en amont de la

taxe due en aval, l'assujetti doit détenir une facture établie conformément à l'article 2 de l'arrêté royal n° 1 du 23 juillet 1969 (Moniteur belge du 30.7.1969, p . 7380). Ce dernier dispose que la facture porte les mentions suivantes :

- la date à laquelle elle est délivrée et le numéro d'ordre sous lequel elle est inscrite au facturier de sortie;
- les noms et adresses de l'assujetti et de son client ou de son fournisseur;
- la date de la livraison du bien ou de l'achèvement du service;
- la dénomination usuelle et la quantité des biens livrés avec indication de tous les éléments nécessaires pour déterminer le taux de la taxe due;
- l'indication du prix de vente et des autres éléments de la base d'imposition;
- l'indication du taux et du montant de la taxe due;
- l'indication du motif pour lequel la taxe n'est pas portée en compte lorsque l'opération n'est pas soumise à la taxe .

L'arrêté royal n° 17 dispose, en son article 4, paragraphe 2, que la facture doit contenir des mentions précisant la marque, le modèle, le millésime, la cylindrée, la puissance du moteur, le modèle de la carrosserie, le numéro du châssis et l'année de la première mise en circulation, et doit fournir des indications concernant les équipements et accessoires montés sur le véhicule .

La question est donc de savoir si la sixième directive autorise l'application de ces règles et le refus de la déduction de la taxe dans l'hypothèse où elles ne sont pas respectées .

L'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive confère à l'assujetti le droit de déduire de la taxe dont il est redevable "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 ". La Cour a admis que ce droit constituait un élément de base du système de la TVA (affaire 15/81, Gaston Schul Douane Expéditeur BV/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, Rec . 1982, p . 1409, et affaire 268/83, Rompelman/Minister van Financiën, Rec . 1985, p . 655, 663).

Il doit toutefois être exercé conformément aux règles établies ou autorisées par les directives TVA . L'article 18, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive prévoit que, pour exercer le droit de déduction que lui confère l'article 17, paragraphe 2, sous a), l'assujetti doit détenir une facture établie conformément à l'article 22, paragraphe 3 . Aux termes de l'article 22, paragraphe 3 :

"a) Tout assujetti doit délivrer une facture, ou un document en tenant lieu, pour les livraisons de biens et les prestations de services qu'il effectue pour un autre assujetti, et conserver un double de tous les documents émis .

...

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

c) Les États membres fixent les critères selon lesquels un document peut être considéré comme tenant lieu de facture ."

Aux termes de l' article 22, 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 directive prévoit expressément (dix-septième considérant et article 27) que les États membres peuvent prendre ou maintenir des mesures particulières dérogatoires afin de simplifier la perception de la taxe ou d' éviter certaines fraudes ou évasions fiscales . En vertu de l' article 27, ces mesures doivent être notifiées à la Commission, qui, à son tour, en informe les autres États membres . La procédure est spécialement destinée à permettre à un État membre de déroger à la directive avec l' approbation des institutions communautaires et des autres États membres (ou du moins, à défaut d' opposition de leur part, dans le délai prescrit). Dans les affaires dont il s' agit en l' espèce, la procédure de notification n' a pas été utilisée .

Nous n' estimons pas qu' il faille interpréter l' article 22, paragraphe 3, sous b), comme constituant une liste exhaustive des mentions devant figurer sur une facture destinée à permettre l' exercice du droit à déduction . La facture doit au moins mentionner l' identité du vendeur et celle de l' acheteur, les biens ou les services fournis ainsi que la date permettant de déterminer la période fiscale .

La sixième directive n' a pas réalisé une harmonisation complète de toutes les règles relatives à l' administration du système de TVA et il nous semble que le Conseil a laissé aux États membres la latitude d' exiger que des mentions supplémentaires figurent sur la facture pour des raisons tenant au bon fonctionnement du système, pour autant que les mesures adoptées tendent aux finalités visées par la directive, ne dérogent pas au régime communautaire et n' en limitent pas la portée (voir l' affaire 50/76, Amsterdam Bulb/Produktschap voor Siergewassen Rec . 1977, p . 137, 151).

Bien que l' article 22, paragraphe 2, de la directive exige que tout assujetti tienne une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l' application de la taxe sur la valeur ajoutée et son contrôle par l' inspection fiscale et bien que, aux termes de l' article 22, paragraphe 4, l' assujetti doive déposer des déclarations, il nous semble que la facture que "doit" détenir l' assujetti pour pouvoir exercer son droit à déduction est un élément important du système et que les États membres ont la faculté, en l' absence d' autres règles d' harmonisation, d' imposer l' indication sur la facture de certaines mentions qui sont raisonnablement nécessaires pour assurer une vérification et un contrôle fiscal adéquats .

En définitive, le conseil des demanderesse a admis, et, à notre avis, avec raison, que les États membres ne sont pas seulement autorisés à exiger une facture suffisante au sens des règles ou de la pratique du droit commercial . Il a toutefois allégué que, même si les États membres peuvent

imposer des obligations supplémentaires, le non-respect de celles-ci, bien qu' il puisse être sanctionné ou donner lieu à une amende, ne devrait pas entraîner le refus du droit à déduction et que, si une facture "commerciale" est délivrée, il existe tout simplement un droit à la déduction de la taxe due ou acquittée en amont .

Nous n' admettons pas cet argument . A notre avis, si l' imposition de certaines obligations par un État membre est licite, une facture qui ne répond pas à ces exigences en substance n' est pas en l' occurrence une facture qui autorise l' assujetti à exercer son droit à déduction sans plus .

Une facture qui remplit les conditions constitue le "titre d' accès" au droit à déduction, sous réserve que l' administration fiscale ne démontre pas par la suite qu' elle était fautive; si la facture ne remplit pas les conditions, il se peut que l' assujetti soit en mesure de prouver l' honnêteté de la transaction et que son fournisseur ait justifié la taxe acquittée "en amont", mais, si la facture est incomplète sur un point essentiel, il appartient à l' assujetti de faire la preuve de son droit à déduction .

Les obligations imposées ne doivent toutefois pas aller au-delà de la mesure raisonnablement nécessaire pour les besoins de la vérification et du contrôle fiscal . Si un État membre souhaite aller plus loin dans des domaines particuliers, il doit alors recourir à la procédure de l' article 27 de la sixième directive . Les règles qui vont au-delà de la mesure raisonnablement nécessaire ne sauraient être invoquées pour faire échec à l' exercice du droit à déduction .

Il ne nous semble pas que les exigences de l' article 2 de l' arrêté royal n° 1 aillent au-delà de la mesure raisonnablement nécessaire pour les besoins de la vérification et du contrôle fiscal et elles ne sont pas disproportionnées par rapport à ce but, pas plus qu' elles n' ont pour effet de rendre pour ainsi dire impossible ou difficile en pratique l' exercice par un assujetti de son droit à la déduction de la taxe due ou acquittée en amont . Il nous semble que ces règles reflètent la législation de plusieurs si pas de nombreux États membres . Les exigences relatives à la date de l' opération, au fait générateur de la taxe et aux renseignements nécessaires pour décider du taux de taxe applicable sont toutes justifiées . Par exemple, nous estimons, comme le conseil de l' Espagne l' a soutenu à l' audience, que le numéro d' ordre de la facture est raisonnablement nécessaire pour confronter les déclarations de l' acheteur et du vendeur; la mention des noms et adresses de l' assujetti et de son fournisseur, la description des marchandises et une indication du prix sont toutes nécessaires pour assurer un contrôle adéquat du recouvrement et de la perception de la taxe ainsi que pour éviter la fraude .

Nous concluons en conséquence que les exigences de l' article 3, paragraphe 1, point 1, de l' arrêté royal n° 3 et de l' article 2 de l' arrêté royal n° 1 sont compatibles avec les dispositions de la sixième directive .

Dans la question déférée par le tribunal de première instance dans l' affaire 123/87 (Jeunehomme), il n' est pas expressément demandé à la Cour de statuer sur la réglementation particulière aux voitures automobiles (arrêté royal n° 17). Il n' est donc pas nécessaire à strictement parler de traiter cet aspect de la législation belge . Cependant, puisque l' objet de l' affaire portée devant la juridiction nationale impose clairement à cette dernière d' examiner la législation en question au même titre que les dispositions principales en matière de TVA, et que la Cour pourrait souhaiter l'

examiner, nous exposerons notre opinion sur ce point .

A première vue, certaines des indications énoncées dans l' arrêté royal n° 17 pourront être considérées comme un élément de la "dénomination usuelle" des biens visée à l' article 2 de l' arrêté royal n° 1 - peut-être le modèle, le millésime et la cylindrée ou la puissance du moteur . Il se peut effectivement que les autres mentions requises aillent au-delà de ces exigences - le modèle de la carrosserie, le numéro du châssis et l' année de la première mise en circulation de même que les équipements et accessoires . Même s' il s' agit là de mentions pouvant en réalité être exigées pour l' immatriculation de la voiture, il n' est pas nécessaire qu' elles figurent sur la facture aux fins d' un recours visant à l' exercice d' un droit à la déduction de la taxe due ou acquittée en amont .

L' argument suivant lequel des mentions différentes peuvent être exigées pour des secteurs commerciaux différents est séduisant à première vue, mais, en définitive, il ne nous semble pas juste; il est même susceptible de mener à une plus grande fragmentation, ce que la sixième directive visait à éviter . Les éléments d' "une facture" aux fins de l' application de l' article 17 de la directive devraient pouvoir être spécifiés de manière générale .

S' il existe des risques particulièrement sérieux d' évasion ou de fraude fiscales dans un secteur donné, la voie adéquate consiste pour l' État membre à demander l' autorisation d' introduire des mesures particulières dérogatoires aux dispositions normales de la directive, en utilisant la procédure prévue à l' article 27 . En fait, dans une affaire antérieure (affaire 324/82, Commission/Belgique, Rec . 1984, p . 1861), la Cour a observé qu' il n' y avait pas de différend entre la Commission et le gouvernement belge à propos du risque réel d' évasion ou de fraude fiscales dans le secteur automobile et que des mesures particulières du type de celles envisagées par l' article 27 pouvaient être requises (à la p . 1882, point 30 des motifs de l' arrêt).

Il n' y a pas eu, en l' espèce, de demande d' autorisation de ce genre .

Nous n' estimons pas non plus que le fait qu' un négociant puisse encore prouver (la charge de la preuve lui incombant) que la taxe est remboursable au titre d' une transaction honnête, même en l' absence d' une facture conforme à la législation nationale, justifie une extension des mentions pouvant être exigées sur une facture . La facture constitue le moyen d' exercer le droit à déduction sans avoir à prouver davantage; le fait d' étendre les exigences au-delà des limites raisonnablement nécessaires pour permettre la vérification et le contrôle fiscal impose à notre avis au négociant une charge plus lourde que celle qui est prescrite par l' article 17 de la sixième directive .

En conséquence, nous sommes d' avis que, dans la mesure où l' arrêté royal n° 17 impose l' indication de certaines mentions non visées par l' article 2 de l' arrêté royal n° 1, il contient des exigences exagérées .

Par conséquent, nous proposons de répondre aux questions préjudicielles dans le sens suivant :

"Les articles 18, paragraphe 1, sous a), et 22, paragraphe 3, sous a) et b), de la sixième directive permettent à un État membre de subordonner l' exercice du droit à déduction visé à l' article 17

de ladite directive à la détention d' un document devant contenir non seulement les renseignements qui peuvent être habituels ou nécessaires à des fins commerciales, mais également d' autres renseignements qui sont raisonnablement nécessaires pour assurer la vérification et le contrôle fiscal de transactions pour lesquelles un assujetti cherche à exercer son droit à la déduction de la taxe due ou acquittée en amont . De tels renseignements peuvent inclure les mentions énoncées à l' article 2 de l' arrêté royal n° 1 du 23 juillet 1969, pris en exécution du code belge de la taxe sur la valeur ajoutée, mais non, dans l' hypothèse et dans la mesure où elles débordent du cadre de ces mentions, les exigences supplémentaires requises par l' article 4, paragraphe 2, de l' arrêté royal n° 17 du 20 juillet 1970 ."

Il appartiendra à la juridiction de renvoi de statuer sur les dépens des parties à la procédure au principal . Les dépens des gouvernements allemand, espagnol et portugais et ceux de la Commission ne sont pas recouvrables .

(*) Traduit de l' anglais .