

d'exécution de cette directive, par un opérateur de négociation de crédits lorsqu'il s'était abstenu de répercuter cette taxe en aval. En effet la directive 78/583, du 26 juin 1978, prorogeant jusqu'au 1^{er} janvier 1979 le délai d'exé-

cution de la directive 77/388, est dépourvue d'effet rétroactif à l'égard des opérations effectuées par les opérateurs économiques préalablement à son entrée en vigueur.

Dans l'affaire 70/83,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Niedersächsisches Finanzgericht et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

GERDA KLOPPENBURG

et

FINANZAMT LEER,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 13, partie B, alinéa d), point 1, de la sixième directive 77/388 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), et de l'article 1 de la neuvième directive 78/583 du Conseil, du 26 juin 1978, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO L 194, p. 16),

LA COUR,

composée de MM. J. Mertens de Wilmars, président, T. Koopmans, K. Bahlmann et Y. Galmot, présidents de chambre, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keefe, G. Bosco, O. Due, U. Everling et C. Kakouris, juges,

avocat général: M. P. VerLoren van Themaat
greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal

rend le présent

ARRÊT

En fait

Les faits de la cause, le déroulement de la procédure et les observations présentées en vertu de l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice de la CEE peuvent être résumés comme suit:

I — Faits et procédure écrite

1. En République fédérale d'Allemagne, sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires toutes livraisons et autres prestations, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un opérateur agissant dans le cadre de son entreprise.

L'article 4, paragraphe 8, de la loi sur la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz, ci-après dénommée UStG de 1973), dans sa version du 16 novembre 1973 (Bundesgesetzblatt 1973, I, p. 1682), prévoyait l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires notamment pour les opérations d'octroi de crédits, de négociation d'opérations sur titres et de moyens de paiement légaux, ainsi que de gestion de crédits; elle ne prévoyait pas d'exonération pour la négociation de crédits. Cette dernière opération a été exemptée du paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires, à partir du 1^{er} janvier 1980, par l'article 4, paragraphe 8, alinéa a) nouveau, résultant de la loi du 26 novembre 1979 portant modification de la loi sur la taxe sur le chiffre d'affaires (Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze, Bundesgesetzblatt 1979, I, p. 1953, ci-après dénommée UStG de 1980).

2. La demanderesse au principal, M^{me} Gerda Kloppenburg (ci-après dénommée la demanderesse), demeurant à

Uplengen, exploite une agence de crédits et d'hypothèques. Par des opérations de négociations de crédits, elle a réalisé, pendant le premier semestre de 1978, un chiffre d'affaires de 48 897 DM. Elle n'a pas facturé séparément à ses clients de taxe sur le chiffre d'affaires. Dans sa déclaration fiscale, elle a invoqué, pour son chiffre d'affaires au titre des opérations de négociation de crédits, l'exonération de la taxe prévue à l'article 4, paragraphe 8, alinéa a), de l'UStG de 1980 précité, conjointement avec l'article 1 et l'article 13, partie B, alinéa d), point 1, de la sixième directive 77/388 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).

3. Cette directive (ci-après dénommée la sixième directive) dispose en son article 1:

«Les États membres adaptent leur régime actuel de taxe sur la valeur ajoutée aux dispositions des articles suivants.

Ils prennent les dispositions législatives, réglementaires et administratives afin que leur régime ainsi adapté soit mis en vigueur dans les meilleurs délais et au plus tard le 1^{er} janvier 1978.»

En outre, l'article 13, partie B, alinéa d), point 1 — figurant au titre X de la directive, qui traite des exonérations — prévoit:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application

correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels: . . .

d) . . .

1. l'octroi et la négociation de crédits ainsi que la gestion de crédits effectuée par celui qui les a octroyés . . .»

4. La demanderesse a adressé une demande d'exonération au Finanzamt de Leer, qui l'a toutefois rejetée. En conséquence, par avis d'imposition à la taxe sur le chiffre d'affaires en date du 3 juillet 1980, le Finanzamt a appliqué aux opérations de la demanderesse le taux normal, conformément aux dispositions de l'UStG de 1973.

5. La demanderesse a alors formé un recours contre cette décision devant le Niedersächsisches Finanzgericht, en invoquant essentiellement les arrêts rendus par la Cour le 19 janvier 1982 (Becker, affaire 8/81, Recueil 1982, p. 53) et le 10 juin 1982 (Grendel, affaire 255/81, Recueil 1982, p. 2301). Dans ces deux affaires préjudicielles, la Cour a dit pour droit:

«La disposition relative à l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires pour des opérations de négociation de crédits, prévue à l'article 13, partie B, alinéa d), point 1, de la sixième directive 77/388 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, pouvait être invoquée à partir du 1^{er} janvier 1979, à défaut d'exécution de cette directive, par un opérateur de négociation de crédits lorsqu'il s'était abstenu de répercuter cette taxe en aval, sans que l'État puisse lui opposer cette inexécution.»

La demanderesse est d'avis qu'un opérateur de négociation de crédits exerçant

son activité en République fédérale d'Allemagne, qui n'a pas répercuté la taxe sur le chiffre d'affaires sur ses clients, peut se prévaloir, déjà pour le premier semestre de 1978, de l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires prévue par la sixième directive, parce que le report du délai pour la mise en application des dispositions de cette directive, prévu à l'article 1 de la neuvième directive 78/583 du Conseil, du 26 juin 1978, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO L 194, p. 16; ci-après dénommée la neuvième directive) ne peut pas être assortie d'un effet rétroactif, étant donné que des principes fondamentaux du droit (non-rétroactivité des lois au détriment du citoyen) seraient sinon violés.

6. L'article 1 de la neuvième directive précitée dispose:

«Par dérogation à l'article 1 de la directive 77/388/CEE, [la République fédérale d'Allemagne et six autres États membres] . . . sont autorisés à mettre en application ladite directive au plus tard le 1^{er} janvier 1979.»

La neuvième directive a été notifiée à ses destinataires le 30 juin 1978.

7. Le Finanzamt a conclu au rejet du recours.

8. Le Finanzgericht a sursis à statuer et a posé à la Cour la question préjudicielle suivante:

«La disposition relative à l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires pour des opérations de négociation de crédits, prévue à l'article 13, partie B, alinéa d), point 1, de la sixième directive 77/388 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, pouvait-elle être invoquée durant la période du 1^{er} janvier 1978 au 30 juin 1978, à défaut d'exécution de la directive, par un opérateur de négociation de crédits lorsque celui-ci n'avait pas répercuté cette taxe en aval, bien qu'aux termes de l'article 1 de la neuvième directive 78/583 du Conseil, du 26 juin 1978, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, les États membres cités dans cet article aient été autorisés à mettre en application la directive 77/388 au plus tard le 1^{er} janvier 1979?»

9. Dans les motifs de son ordonnance de renvoi, le Finanzgericht fait observer qu'à son avis, un opérateur de négociation de crédits pouvait invoquer, à partir du 1^{er} janvier 1979, l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires prévue par la sixième directive, lorsqu'il n'avait pas, comme la demanderesse, indiqué séparément la taxe sur le chiffre d'affaires sur les factures et ne l'avait donc pas répercutée sur ses clients. Par contre, il lui paraît douteux qu'un opérateur de négociation de crédits ait déjà pu se prévaloir de l'exonération prévue par la sixième directive durant le premier semestre de 1978, étant donné que l'article 1 de la neuvième directive a autorisé les sept États membres qu'il cite à mettre en application la sixième directive au plus tard le 1^{er} janvier 1979. Le Finanzgericht attire l'attention sur le fait que la Commission des Communautés européennes n'a consenti au report de la date fixée pour la transposition de la sixième directive dans le droit interne, en se placant apparemment du point de vue de l'interdiction de la rétroactivité, que sous la réserve expresse que les effets des dispositions de la sixième directive ne requérant pas de mesures nationales

d'exécution, qui se seraient produits jusqu'à la date de notification de la neuvième directive, demeurent intacts. Cette réserve quant aux droits acquis depuis le 1^{er} janvier 1978 n'a toutefois pas été reprise par le Conseil des Communautés européennes. On pourrait en conclure que le Conseil a voulu permettre aux États membres de transposer la sixième directive dans le droit interne au plus tard jusqu'au 1^{er} janvier 1979, sans conférer aux citoyens des États membres un droit, susceptible d'être invoqué devant les juridictions nationales, de se prévaloir des effets déjà produits par les dispositions de la sixième directive. Il faudrait en effet considérer que d'après la jurisprudence de la Cour, la sixième directive n'est pas un texte de droit interne, d'où il s'ensuit que l'interdiction d'adopter des lois imposant des charges avec effet rétroactif ne joue en tout cas pas directement. L'effet direct de la sixième directive réside plutôt dans le fait que les États membres ne peuvent pas opposer aux citoyens qui se prévalent des dispositions directement applicables de la sixième directive que, contrairement à leurs obligations découlant du traité CEE, ils ont négligé de transposer à temps la sixième directive dans le droit interne, manifestant ainsi un manque de loyauté à l'égard des États contractants. Cette violation du traité pourrait toutefois ne pas exister pour l'année 1978 litigieuse, parce que l'article 1 de la neuvième directive a reporté la date ultime pour la transposition de la sixième directive dans le droit interne au 1^{er} janvier 1979.

10. Conformément à l'article 20 du statut de la Cour de justice des Communautés européennes, des observations écrites ont été déposées par la demanderesse au principal, représentée par M. Joachim Huppenkothen, conseiller fiscal, par le gouvernement italien, représenté

par son agent, M. Marcello Conti, avvocato dello Stato, et par la Commission, représentée par M. Erich Zimmermann, conseiller juridique de la Commission, assisté de M^c Wolf-Dietrich Krause-Ablass, avocat au barreau de Düsseldorf.

11. Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour a décidé d'ouvrir la procédure orale sans mesure d'instruction préalable.

II — Observations écrites déposées devant la Cour

1. M^{me} *Kloppenborg*, partie demanderesse au principal, maintient qu'il ne saurait faire de doute que la neuvième directive ne peut pas réduire à néant les droits subjectifs que le ressortissant de la Communauté, assujetti à l'impôt, a acquis durant le premier semestre de 1978 en vertu de la sixième directive initiale. Elle souligne que lorsque la Commission a décidé de proposer un report d'un an de la date de transposition en faveur des États membres qui n'avaient pas transposé la sixième directive dans le droit national dans le délai initial, elle l'a fait sous la réserve expresse que cette dérogation n'affecte pas les effets des dispositions de la sixième directive ne requérant pas l'adoption de mesures nationales d'exécution, si ces effets se sont produits avant la date de notification de la neuvième directive. Au surplus, le Conseil aurait reconnu explicitement dans une «déclaration» annexée au protocole du 26 juin 1978 (concernant la neuvième directive) que les personnes passibles de l'impôt ont acquis des droits entre le 1^{er} janvier et le 26 juin 1978.

La demanderesse conclut que la question préjudicielle posée par le Finanzgericht appelle une réponse positive.

2. Le *gouvernement de la République italienne* est d'avis qu'une réponse négative doit être donnée à la question soumise à la Cour par le Finanzgericht.

Il observe que la réserve susdite de la Commission, formulée dans sa proposition de report d'un an du délai pour la mise en œuvre de la sixième directive, n'a pas été reprise par le Conseil. En effet, on n'en trouverait aucune trace, ni dans le dispositif, ni dans la motivation de la neuvième directive, alors que l'interprétation d'une directive et la détermination de ses effets ne pourraient être fondées que sur ce qui résulte du texte de la directive même, et non sur des déclarations non publiées et qui ne se sont pas traduites dans des clauses spécifiques de l'acte adopté. Pour le gouvernement italien, cela signifie de toute évidence que la dérogation à l'article 1 de la sixième directive, accordée à sept États membres, doit être considérée comme visant tout le complexe des effets juridiques possibles de l'ensemble des dispositions de la sixième directive. Le Conseil aurait évidemment voulu éviter que, pour les États membres qui n'avaient pas pu mener à terme, avant la date prévue, les procédures nécessaires pour adapter leur législation à la directive, s'instaure, fût-ce à titre transitoire, un système hybride et non coordonné, se composant en partie des anciennes dispositions nationales et en partie des dispositions de la sixième directive répondant aux conditions de caractère formel et de précision suffisante de leur contenu.

Par ailleurs, l'effet utile du report accordé aurait évidemment disparu si, avant l'échéance du délai prorogé, les intéressés avaient pu invoquer en tout ou en partie, devant les juges nationaux, l'application des dispositions de la sixième directive. Il serait en effet totale-

ment contraire à l'esprit et à la lettre de la neuvième directive de supposer que c'est seulement pour le semestre suivant son adoption qu'elle aurait voulu supprimer les effets déjà produits par la sixième directive, en laissant ces mêmes effets subsister pour le semestre précédent.

Au surplus, ainsi qu'il résulterait de la jurisprudence constante de la Cour, que celle-ci aurait encore rappelée dans ses arrêts 8/81 et 255/81, précités, les effets secondaires et médiats qu'une directive produit à l'égard des particuliers naissent et disparaissent en même temps que les effets primaires et directs que la directive même produit à l'égard de l'État destinataire. Tant que ces effets primaires ne se sont pas produits avant l'expiration du délai, les effets médiats en faveur des particuliers ne pourraient pas se produire non plus. De même, si les effets primaires de la directive à l'égard de l'État destinataire sont temporairement supprimés par suite de la fixation d'un nouveau délai, même si celle-ci intervient après l'expiration du délai initial, les éventuels effets médiats qui auraient pu se produire en l'absence de cette fixation d'un nouveau délai ne pourraient pas, eux non plus, ne pas subir le même sort.

Le gouvernement italien conteste que cette interprétation de la neuvième directive implique une solution contraire au principe fondamental de la non-rétroactivité des lois défavorables aux particuliers et que, dans cette interprétation, la directive serait dès lors illégale. D'abord, pour se prononcer sur la légalité d'une directive, il faudrait se référer à ses effets primaires et directs à l'égard des États destinataires. En deuxième lieu, le principe fondamental de la non-rétroactivité serait généralement reconnu seulement en ce qui concerne les règles pénales et

éventuellement, d'autres règles prévoyant des sanctions d'une nature et d'une portée analogues. Enfin, il serait inexact de qualifier tout simplement de règle «défavorable aux particuliers» une disposition qui supprime une exonération en matière de TVA. En effet, alors que l'exonération pourrait être profitable pour un sujet déterminé, pour un autre sujet, qui opère dans des conditions différentes, la même règle pourrait s'avérer entraîner des charges plus lourdes.

Sur la base des considérations exposées ci-dessus, le gouvernement italien est d'avis qu'à la question posée par le Finanzgericht il y a lieu de répondre que la disposition relative à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée pour des opérations de négociation de crédits (article 13, partie B, alinéa d), point 1, de la sixième directive) ne peut pas être invoquée par des particuliers pour des périodes antérieures au 1^{er} janvier 1979.

3. La *Commission* souligne qu'en l'espèce, l'exonération fiscale a été prévue dans une directive non encore transposée en droit national. Lorsque le particulier peut, à titre exceptionnel, invoquer la disposition d'une directive dès avant la transposition de celle-ci, il ne s'agirait là que du pendant de l'obligation imposée par le droit communautaire à l'État membre. Or, cela ne suffirait pas pour fonder, en faveur du particulier, une position juridique directement protégée, mais suffirait tout au plus à fonder une certaine expectative. Si l'institution communautaire compétente se décide à proroger, sans restriction, le délai prévu initialement pour la transposition de la directive, il faudrait, en cas de doute, partir du principe que ce report implique également le report, sans restriction — c'est-à-dire également pour des périodes déjà écoulées —, de l'obligation faite aux

États membres en cause et, partant, la suppression avec effet rétroactif de l'invocabilité de la directive par le particulier, invocabilité liée à l'obligation des États membres. Si, par contre, dans un cas particulier, l'invocabilité de la directive doit être maintenue, cela devrait être précisé expressément d'une manière ou d'une autre par l'institution communautaire compétente. De l'avis de la Commission, c'est effectivement ce qui s'est passé pour la neuvième directive. Celle-ci aurait prévu l'invocabilité par le particulier pendant la période comprise entre le 1^{er} janvier 1978 et la date de la notification de la directive aux États membres concernés.

Pour bien comprendre la neuvième directive, il convient tout d'abord, selon la Commission, d'examiner sa genèse. A la date prévue pour l'expiration du délai fixé à l'article 1 de la sixième directive, à savoir le 1^{er} janvier 1978, seuls la Belgique et le Royaume-Uni avaient procédé à la transposition de la directive en droit interne. Au début de l'année 1978, les autres États membres auraient donc été exposés à un double risque: d'une part, ils devaient s'attendre à l'ouverture d'une procédure d'infraction au traité par la Commission et, d'autre part, ils couraient le risque que certaines catégories professionnelles exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée par la sixième directive invoquent la jurisprudence de la Cour relative à l'invocabilité des directives pour refuser le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée à partir du 1^{er} janvier 1978. C'est pour cette raison qu'à partir de février 1978 la Commission aurait fait l'objet de pressions croissantes visant à lui faire présenter aussi rapidement que possible une proposition de report de la date de transposition fixée dans la sixième directive. Comme, une fois expiré le délai initialement prévu, un report de la date de transposition des directives en droit interne allait nécessairement donner lieu à un conflit au sujet des droits que certaines catégories

professionnelles avaient pu acquérir le 1^{er} janvier 1978, la Commission aurait longtemps hésité à accéder au vœu des États membres. Lorsqu'elle s'est finalement résolue à proposer une prorogation du délai au Conseil, elle ne l'aurait fait que sous la réserve expresse formulée à l'article 1, deuxième phrase, de la proposition de neuvième directive présentée par la Commission au Conseil le 25 juillet 1978 (JO C 141, p. 3):

«Cette dérogation n'affecte pas les effets des dispositions de la directive 77/388/CEE ne requérant pas l'adoption de mesures nationales d'exécution, si ces effets se sont produits avant la date de notification.»

A l'encontre de la proposition de la Commission, à laquelle le Parlement européen se serait d'ailleurs rallié lors de sa consultation, le Conseil ne se serait pas déclaré disposé à inclure dans la neuvième directive une réserve en faveur des droits déjà acquis à partir du 1^{er} janvier 1978. Ce serait ainsi qu'une annexe au procès-verbal de la réunion du Conseil du 26 juin 1978 comporte la déclaration suivante:

«Le Conseil constate que la présente directive ne peut affecter des droits acquis par les assujettis entre le 1^{er} janvier 1978 et l'entrée en vigueur de cette directive.»

Mais la Commission ajoute que ledit procès-verbal de la réunion du Conseil comporte aussi une déclaration de la Commission dans laquelle celle-ci dit déplorer le fait que la deuxième phrase de l'article 1 de sa proposition ait été supprimée, tout en constatant qu'en adoptant la directive assortie d'une déclaration relative au maintien des droits acquis, le Conseil fait sien le point de vue de la Commission concernant l'inviolabilité de ces droits et interprète l'article 1 en ce sens.

Pour la Commission, il ne fait aucun doute que la déclaration du Conseil citée ci-dessus portait sur l'invocabilité de certaines dispositions de la sixième directive, ce qui implique que la prorogation du délai au titre de la neuvième directive n'a pas supprimé l'invocabilité desdites dispositions de la sixième directive, déjà possible au cours du premier semestre de l'année 1978. Le fait que, contrairement à la proposition de la Commission, la réserve concernant le maintien de l'invocabilité a été inscrite non pas dans la neuvième directive elle-même, mais dans le procès verbal, pourrait s'expliquer par la circonstance qu'au moment de l'adoption de la neuvième directive, il n'existait encore aucune décision de la Cour relative à la question de savoir si certaines dispositions de la sixième directive et, le cas échéant, lesquelles, remplissaient les conditions pour être invoquées par le particulier, de sorte que le Conseil ne voulait pas se prononcer à ce sujet. Comme, dans les arrêts rendus dans les affaires 8/81 et 255/81 précitées, la Cour a établi qu'en ce qui concerne l'exonération fiscale pour les opérations de négociation de crédits prévue à l'article 13, partie B, alinéa d), point 1, de la sixième directive, les conditions de l'invocabilité sont remplies, cette invocabilité devrait valoir également, vu la déclaration figurant au procès-verbal du Conseil, pour le premier semestre de 1978.

La Commission propose par conséquent de donner la réponse suivante à la question posée par le Finanzgericht:

«La disposition relative à l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires pour des opérations de négociation de crédits, prévue à l'article 13, partie B, alinéa d), point 1, de la sixième directive 77/388 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, pouvait être invoquée, au cours de la période du 1^{er} janvier 1978 au 30 juin 1978, à défaut d'exécution de cette directive, par un négociateur de crédits s'il s'était abstenu de répercuter cette taxe en aval, sans que l'État puisse lui opposer cette inexécution.»

III — Procédure orale

A l'audience du 9 novembre 1983, la demanderesse au principal, représentée par M. J. Huppenkothen, le Finanzamt Leer, représenté par M. Eilers, le gouvernement italien, représenté par M. M. Conti, et la Commission, représentée par M. W.-D. Krause-Ablass, ont été entendus en leurs observations orales.

L'avocat général a présenté ses conclusions à l'audience du 13 décembre 1983.

En droit

Par ordonnance du 3 mars 1983, parvenue à la Cour le 28 avril suivant, le Niedersächsisches Finanzgericht a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 13, partie B, alinéa d), point 1, de la sixième directive 77/388 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), et de l'article 1 de la neuvième directive 78/583 du Conseil, du 26 juin 1978, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO L 194, p. 16), en vue de déterminer si ladite disposition de la sixième directive pouvait être invoquée par les opérateurs de négociation de crédits au cours du premier semestre 1978.

- 2 Il y a lieu de rappeler qu'aux termes de l'article 1 de la sixième directive du 17 mai 1977, les États membres devaient prendre, au plus tard le 1^{er} janvier 1978, les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires en vue d'adapter leur régime de taxe sur la valeur ajoutée aux exigences de la directive. Plusieurs États membres, dont la République fédérale d'Allemagne, n'ayant pas été en mesure d'effectuer en temps utile les adaptations nécessaires, le Conseil a arrêté, le 26 juin 1978, la neuvième directive qui était adressée à ces États membres et les autorisait à mettre la sixième directive en application au plus tard le 1^{er} janvier 1979. La neuvième directive a été notifiée à ses destinataires le 30 juin 1978.
- 3 Ce n'est que par la loi du 26 novembre 1979 (Bundesgesetzblatt I, p. 1953), et avec effet au 1^{er} janvier 1980, que la République fédérale d'Allemagne a assuré l'exécution de la sixième directive. Or, dans ses arrêts du 19 janvier 1982 (Becker, affaire 8/81, Recueil 1982, p. 53) et du 10 juin 1982 (Grendel, affaire 255/81, Recueil 1982, p. 2301), la Cour a dit pour droit que la disposition relative à l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires pour des opérations de négociation de crédits, prévue à l'article 13, partie B, alinéa d), point 1, de la sixième directive, pouvait être invoquée à partir du 1^{er} janvier 1979, à défaut d'exécution de cette directive, par un opérateur de négociation de crédits lorsqu'il s'était abstenu de répercuter cette taxe en aval, sans que l'État puisse lui opposer cette inexécution.
- 4 Il ressort du dossier que la demanderesse au principal, M^{me} Gerda Kloppenburg (ci-après la demanderesse) exploite une agence de crédits et d'hypothèques en République fédérale d'Allemagne. Pour le premier semestre de 1978, elle a réclamé le bénéfice d'une exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires sur la base des articles premier et 13, partie B, alinéa d), point 1, de la sixième directive.
- 5 Le Finanzamt Leer a rejeté cette demande et a assujéti les opérations de la demanderesse au taux normal, conformément à la législation nationale non encore modifiée à l'époque.

- 6 C'est contre cette décision que la demanderesse, en invoquant les arrêts précités, a formé un recours devant le Finanzgericht, qui a sursis à statuer et a posé à la Cour la question suivante:

«La disposition relative à l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires pour des opérations de négociation de crédits, prévue à l'article 13, partie B, alinéa d), point 1, de la sixième directive 77/388 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, pouvait-elle être invoquée durant la période du 1^{er} janvier 1978 au 30 juin 1978, à défaut d'exécution de la directive, par un opérateur de négociation de crédits lorsque celui-ci n'avait pas répercuté cette taxe en aval, bien qu'aux termes de l'article 1 de la neuvième directive 78/583 du Conseil, du 26 juin 1978, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, les États membres cités dans cet article aient été autorisés à mettre en application la directive 77/388 au plus tard le 1^{er} janvier 1979?»

- 7 En vue de répondre à cette question, il convient, en premier lieu, d'examiner la situation juridique des opérateurs économiques au cours du premier semestre 1978, à savoir avant le moment où la neuvième directive a pris effet par sa notification aux États membres destinataires de cette directive.
- 8 Pendant cette période, les opérateurs économiques établis dans un des États membres, qui avaient manqué à leur obligation d'adapter leur législation aux dispositions de la sixième directive avant le 1^{er} janvier 1978, se trouvaient en présence d'une inexécution de la directive susceptible d'entraîner la non-application par les autorités fiscales des exonérations y prévues en faveur de certains de ces opérateurs. Cette situation était identique à celle qui a donné lieu aux arrêts précités des 19 janvier et 10 juin 1982.
- 9 Il s'ensuit que, pendant ladite période, un opérateur de négociation de crédits qui n'avait pas répercuté la taxe en aval était fondé à invoquer l'exonération prévue à l'article 13, partie B, alinéa d), point 1, de la sixième directive, sans que l'État membre se trouvant en carence puisse lui opposer l'inexécution de cette directive.

- 10 Par conséquent, le seul problème nouveau en l'espèce est celui de savoir si la situation juridique d'un tel opérateur économique a été modifiée, avec effet rétroactif, par la neuvième directive. Il convient donc, en second lieu, d'examiner cette dernière directive en vue de constater si elle vise à produire un tel effet et, dans cette hypothèse, si elle aurait pu le faire de manière légale.
- 11 A cet égard, il y a lieu de souligner, ainsi que la Cour l'a déjà fait à maintes reprises, que la législation communautaire doit être certaine et son application prévisible pour les justiciables. Le fait de reporter la date d'entrée en vigueur d'un acte ayant une portée générale, alors que la date initialement prévue est déjà passée, est en soi susceptible de porter atteinte à ce principe. Dans la mesure où la prorogation vise à enlever aux particuliers les remèdes juridiques que l'acte initial leur a déjà conférés, cet effet pose effectivement la question de la validité de l'acte modificatif.
- 12 Toutefois, cette question de validité ne pourrait se poser que si la volonté de produire l'effet indiqué ci-dessus apparaissait explicitement dans l'acte modificatif. Or, tel n'est pas le cas de la neuvième directive. Le texte de cette directive ne contient qu'une simple prorogation du délai de transposition de la sixième directive, adressée aux États membres qui n'avaient pas pu mener à terme, dans le délai initialement prévu, la procédure législative nécessaire pour adapter leur législation relative à la taxe sur la valeur ajoutée. Il n'indique nullement que cette prorogation modifie la situation des opérateurs économiques à l'égard des opérations effectuées par eux préalablement à l'entrée en vigueur de l'acte modificatif du délai d'exécution.
- 13 Il en découle que la neuvième directive doit être interprétée en ce sens qu'elle n'a pas d'effet rétroactif à cet égard.
- 14 Il y a donc lieu de répondre à la question posée qu'à défaut d'exécution de la sixième directive 77/388 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, un opérateur de négociation de crédits pouvait invoquer la disposition relative à l'exonération de la taxe, prévue à l'article 13, partie B, alinéa d), point 1, de cette directive, pour des opérations effectuées entre le 1^{er} janvier et le 30 juin 1978, lorsqu'il s'était abstenu de répercuter cette taxe en aval.

Sur les dépens

- 15 Les frais exposés par le gouvernement italien et la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR

dit pour droit:

A défaut d'exécution de la sixième directive 77/388 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, un opérateur de négociation de crédits pouvait invoquer la disposition relative à l'exonération de la taxe, prévue à l'article 13, partie B, alinéa d), point 1, de cette directive, pour des opérations effectuées entre le 1^{er} janvier et le 30 juin 1978, lorsqu'il s'était abstenu de répercuter cette taxe en aval.

	Mertens de Wilmars	Koopmans	Bahlmann
Galmot	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Bosco	Due	Everling	Kakouris

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 22 février 1984.

Le greffier
P. Heim

Le président
J. Mertens de Wilmars